

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LARISSA SILVA BRITO

**ASPECTOS POLÊMICOS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER
NATUREZA (ISSQN) SOB A ÓTICA DE PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE
NO MUNICÍPIO DE VITÓRIA DA CONQUISTA – BAHIA**

VITÓRIA DA CONQUISTA - BA

2018

LARISSA SILVA BRITO

**ASPECTOS POLÊMICOS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER
NATUREZA (ISSQN) SOB A ÓTICA DE PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE
NO MUNICÍPIO DE VITÓRIA DA CONQUISTA – BAHIA**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade Tributária

Orientador: Alexssandro Campanha Rocha

VITÓRIA DA CONQUISTA - BA

2018

LARISSA SILVA BRITO

**ASPECTOS POLÊMICOS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER
NATUREZA (ISSQN) SOB A ÓTICA DE PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE
NO MUNICÍPIO DE VITÓRIA DA CONQUISTA – BAHIA**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de Concentração: Contabilidade Tributária

Orientador: Alexssandro Campanha Rocha

Vitória da Conquista, _____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

Alexssandro Campanha Rocha
Doutor em Educação – UFBA
Professor Adjunto da UESB – Orientador

Paulo Fernando de Oliveira Pires
Mestre em Contabilidade – FVC
Professor Adjunto da UESB

Josenaldo de Souza Alves
Mestre em Contabilidade – FUCAPE
Professor da FAINOR

AGRADECIMENTOS

À Deus pelo dom da vida e por iluminar todos os dias a minha trajetória, me dando forças para vencer os desafios. Pai, sem Ti nada disso seria possível.

À minha família, com menção honrosa a minha mãe Isabel, minha maior incentivadora, que sempre acreditou em mim, me fortalecendo e apoiando nos momentos mais difíceis. E aos meus irmãos, meus exemplos e maiores fontes de inspiração.

Ao Prof. Dr. Alexssandro Campanha, meu orientador e amigo, que com toda sua sabedoria, paciência e responsabilidade soube me guiar brilhantemente para a consecução deste trabalho. Campanha, sem você eu não teria chegado onde estou. Minha eterna gratidão.

Aos meus colegas e amigos da UESB, em especial a Marlete Dias e a Lília Carolina que me receberam de forma tão acolhedora, quando da minha chegada, e que me cederam gentilmente todo o suporte de que precisava.

Ao meu líder e amigo Edilson Pereira, por toda compreensão demonstrada nos momentos em que me ausentei no escritório e por acreditar que tudo isso se concluiria de forma vitoriosa. Aqui estendo minha gratidão, também, aos meus colegas da Contem Contabilidade, sem os quais eu não teria condições de concluir minha graduação.

Aos profissionais de contabilidade de Vitória da Conquista, que gentilmente me receberam em seus escritórios, contribuindo para a realização da minha pesquisa. Meu muito obrigado.

Enfim, agradeço a todos que, direta e indiretamente, contribuíram para a conclusão deste trabalho.

Que todos os nossos esforços estejam sempre focados no desafio à impossibilidade.
Todas as grandes conquistas humanas vieram daquilo que parecia impossível
(Charles Chaplin).

RESUMO

Previsto na Constituição Federal de 1988, em seu art. 156, III, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) destaca-se como um dos mais importantes impostos municipais e tem na Lei Complementar nº 116/2003 seu principal regramento jurídico. Apesar da importância, o ISSQN também se destaca por ser um tributo com vários pontos polêmicos, suscitando dúvidas e insegurança por parte de contribuintes prestadores de serviço. Nesse processo, o profissional de contabilidade exerce um papel primordial como profissional capaz de orientar seus clientes na resolução de conflitos com o fisco municipal. Entretanto, nem todos os profissionais de contabilidade estão preparados. O município pesquisado foi o de Vitória da Conquista, na Bahia, terceiro maior em população e um dos mais importantes economicamente, com uma oferta bastante expressiva de prestação de serviços na área de educação, saúde e construção civil. Esta característica coloca Vitória da Conquista como um importante agente arrecadador de ISSQN. Esta monografia teve como objetivo geral analisar a visão dos profissionais de contabilidade do município de Vitória da Conquista, na Bahia, sobre os principais pontos polêmicos relacionados ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) a partir da Lei Complementar 116/2003. Essa pesquisa se caracteriza como indutiva, descritiva, bibliográfica e de levantamento. Sua base teórica se fundamenta em conceitos relacionados ao Tributo e ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e os seus pontos polêmicos. Os principais pontos polêmicos abordados foram: local do recolhimento do ISSQN; abatimento de material da base de cálculo; taxatividade da Lista de Serviços; sociedade de profissionais e substituição tributária. O instrumento de pesquisa utilizado foi o questionário e foi aplicado com 26 profissionais de contabilidade. A pesquisa mostrou que em relação aos pontos polêmicos a maioria dos profissionais está alinhada com o que a lei determina, com a doutrina e com a jurisprudência dos tribunais, o que mostra que os profissionais de contabilidade em Vitória da Conquista estão se preocupando cada vez mais em se capacitar quanto ao tema, fazendo com que a hipótese de pesquisa fosse comprovada. Recomenda-se, porém, que essa preocupação com o processo de capacitação seja ampliada, pois ainda existem profissionais que estão com muitas dificuldades e despreparados. É importante que o Conselho Regional de Contabilidade invista mais em capacitação quanto à legislação tributária municipal.

Palavras-chave: Imposto Sobre Serviços. Pontos Polêmicos. Profissionais de Contabilidade.

ABSTRACT

Envisaged in the Federal Constitution of 1988, in its art. 156, III, the Tax on Services of Any Nature (ISSQN), stands out as one of the most important municipal taxes and has in the Complementary Law nº 116/2003 its main legal rule. Despite the importance, the ISSQN also stands out for being a tribute with several controversial points, raising doubts and insecurity by the part of taxpayers service providers. In this process, the accounting professional plays a primary role as a professional capable of guiding his clients in the resolution of conflicts with the municipal treasury. However, not all accounting professionals are prepared. The researched municipality was the one of Vitória da Conquista, in Bahia, third biggest in population and one of the most economically important, with a very expressive offer of provision of services in the area of education, health and civil construction. This characteristic puts Vitória da Conquista as an important collector agent of ISSQN. This monograph had as general objective the analyzation of the accounting professionals' insight from Vitória da Conquista, in Bahia, about the main controversial points related to the Tax on Services of Any Nature (ISSQN) as of the Complementary Law nº 116/2003. This search characterizes itself as inductive, descriptive, bibliographical and of survey. Its theoretical basis is based on concepts related to the Tribute and the Tax on Service of Any Nature and its controversial points. The main controversial points handled were: place of the ISSQN collection; rebate of material from the calculation basis; exhaustive nature of the List of Services; society of professionals and tributary substitution. The research instrument used was the questionnaire and it was applied with 26 accounting professionals. The research showed that in relation to the controversial points most professionals are in line with what the law determines, with the doctrine and the jurisprudence of the courts, what shows that the accounting professionals of Vitória da Conquista are increasingly concerned in capacitating themselves on the subject, making the hypothesis of the research proven. It is recommended, however, that this concern with the process of capacitation be expanded, because there are still professionals that are having a lot of difficulties and are unprepared. It is important that the Regional Accounting Council invest more in the capacitation regarding the municipal tributary legislation.

Keywords: Services Taxes. Controversial Points. Accounting Professionals.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	– Estado da arte.....	25 - 26
Quadro 2	– Cronologia das alterações da Lista de Serviços.....	53
Quadro 3	– Lista de Serviços anexa à Lei complementar nº 116/2003.....	54 - 60

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	– Itens e subitens que constam os termos “congêneres” ou “qualquer natureza”.....	72 - 74
Tabela 2	– Comparativo Receita Orçada x Receita Arrecadada.....	86
Tabela 3	– Composição da receita própria (Tributária).....	87

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	–	Composição da receita própria.....	87
Gráfico 2	–	Profissionais contábeis respondentes quanto ao sexo.....	89
Gráfico 3	–	Profissionais contábeis respondentes quanto à idade.....	89
Gráfico 4	–	Profissionais contábeis respondentes quanto ao tempo de exercício da profissão.....	90
Gráfico 5	–	Realização de curso de capacitação sobre ISSQN.....	91
Gráfico 6	–	Tipo de clientes.....	92
Gráfico 7	–	Complexidade da legislação do ISSQN.....	92
Gráfico 8	–	Complexidade da legislação do ISSQN no município de Vitória da Conquista.....	93
Gráfico 9	–	Acompanhamento das mudanças relativas ao ISSQN.....	94
Gráfico 10	–	Clientes enquadrados em pontos polêmicos do ISSQN.....	95
Gráfico 11	–	Ponto polêmico – Do local de recolhimento do ISSQN.....	98
Gráfico 12	–	Ponto polêmico – Do abatimento de material.....	100
Gráfico 13	–	Ponto polêmico – Taxatividade da Lista de Serviços.....	103
Gráfico 14	–	Ponto polêmico – Sociedade de Profissionais.....	105
Gráfico 15	–	Ponto polêmico – Substituição Tributária.....	107

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CF	Constituição Federal
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CSP	Custo dos Serviços Prestados
CTN	Código Tributário Nacional
EAD	Ensino a Distância
FAINOR	Faculdade Independente do Nordeste
FASA	Faculdade Santo Agostinho
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FTC	Faculdade de Tecnologia e Ciência
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICM	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto de Exportação
IFBA	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
IIP	Imposto de Indústrias e Profissões
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Impostos Sobre Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ISSQN	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doações
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LC	Lei Complementar
PIB	Produto Interno Bruto
PMVC	Prefeitura Municipal de Vitória da Conquista
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional
UESB	Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia
UFBA	Universidade Federal da Bahia
UNINASSAU	Faculdade Maurício de Nassal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.1 Tema.....	15
1.2 Objetivos	15
1.2.1 Objetivo principal	15
1.2.2 Objetivos específicos	15
1.3 Problematização	16
1.2.1 Questão-problema	17
1.2.2 Questões secundárias	17
1.4 Hipótese de Pesquisa.....	18
1.5 Justificativa.....	18
1.6 Resumo Metodológico.....	19
1.7 Visão Geral	20
2. REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1 Marco Conceitual.....	21
2.2 Estado da Arte.....	23
2.3 Marco Teórico	27
2.3.1 Tributo: aspectos históricos, conceituais e sua classificação	27
2.3.1.1 História do tributo	27
2.3.1.2 Do conceito jurídico de tributo.....	28
2.3.1.3 Espécies tributárias	30
2.3.1.3.1 Dos impostos.....	31
2.3.1.3.2 Das taxas	33
2.3.1.3.3 Das contribuições de melhoria.....	34
2.3.1.3.4 Dos empréstimos compulsórios	35
2.3.1.3.5 Das contribuições especiais	36

2.3.1.4 Dos princípios tributários	36
2.3.1.4.1 Princípio da Legalidade Tributária	37
2.3.1.4.2 Princípio da Anterioridade	38
2.3.1.4.3 Princípio da Irretroatividade	39
2.3.1.4.4 Princípio da Capacidade Contributiva	39
2.3.1.4.5 Princípio da Vedação do Confisco.....	40
2.3.1.4.6 Princípio da Isonomia	41
2.3.1.5 Competência tributária.....	42
2.3.1.6 Obrigação tributária	44
2.3.2 A tributação sobre a prestação de serviços.....	47
2.3.2.1 Do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.....	48
2.3.2.1.1 Do fato gerador	49
2.3.2.1.2 Da base de cálculo e alíquotas	50
2.3.2.1.3 Contribuintes e responsáveis	51
2.3.2.1.4 Da Lista de Serviços	53
2.3.2.1.5 Das alterações promovidas pela Lei Complementar 157/2016.....	60
2.3.2.2 Dos pontos polêmicos do ISSQN	62
2.3.2.2.1 Do local de recolhimento do ISSQN	63
2.3.2.2.2 Da inclusão de material na base de cálculo do ISSQN.....	66
2.3.2.2.3 Da taxatividade da Lista de Serviços	72
2.3.2.2.4 Do alcance do conceito de sociedade de profissionais	75
2.3.2.2.5 Da substituição tributária no ISSQN	77
3. METODOLOGIA.....	80
3.1 Tipo de pesquisa quanto à abordagem	80
3.2 Tipo de pesquisa quanto aos objetivos.....	80
3.3 Tipo de pesquisa quanto aos procedimentos	81
3.4 Dos procedimentos metodológicos.....	81

4. DA ANÁLISE DOS RESULTADOS	84
4.1 Da caracterização do município de Vitória da Conquista	84
4.2 Dos principais dados de arrecadação própria do município	85
4.3 Da caracterização dos profissionais de contabilidade respondentes.....	88
4.4 A visão dos profissionais contábeis sobre pontos polêmicos (ISSQN)	96
4.4.1 Sobre o local de recolhimento do ISSQN	97
4.4.2 Sobre abatimento de material da base de cálculo	99
4.4.3 Sobre a taxatividade da Lista de Serviços.....	102
4.4.4 Sobre sociedade de profissionais.....	104
4.4.5 Sobre substituição tributária.....	107
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	110
REFERENCIAS	115
APÊNDICES	120
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO.....	120

1. INTRODUÇÃO

Conforme previsto na Constituição Federal de 1988, a República Federativa do Brasil é constituída pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios e cada um com suas respectivas competências tributárias, nos moldes estabelecidos em seus artigos 145 a 162. No caso específico dos municípios coube a Constituição Federal em seu art. 156, I, II e III, instituir o Imposto Sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU); o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). Esses impostos possuem finalidade essencialmente arrecadatória, sendo as principais fontes de receita própria dos municípios que, em regra, devem utilizá-los em favor do bem comum, suprindo as necessidades da comunidade local.

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) é um tributo, como dissemos acima, de competência municipal e está previsto no art. 156, III, da Constituição Federal e tem como lei reguladora a Lei Complementar nº 116/2003, tendo como fato gerador a prestação de serviços, cuja incidência só ocorre quando o serviço, alvo da exação, encontrar-se listado na referida Lei Complementar, excluindo aqueles serviços cuja incidência esteja a cargo do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), no caso, os serviços de transporte de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2013), o país tem 5.570 municípios, sendo que a grande maioria possui problemas financeiros, tendo uma arrecadação própria que representa entre 10 a 15% da receita total, passando dessa forma a depender quase que totalmente de transferências do Governo Federal e Estadual. Entre essas transferências, destaca-se o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), previsto no art. 159, I, da Constituição Federal, que é uma transferência constitucional distribuída pela União a todos os municípios do país, com base na arrecadação do IPI e IR.

Delimitando o estudo no âmbito das receitas próprias, na grande maioria dos municípios brasileiros de médio e grande porte, o ISSQN ganha destaque como a principal fonte de recursos próprios, mantendo expressiva distância de outros impostos municipais como o IPTU e o ITBI. A título de exemplo, no caso específico de Vitória da Conquista, na Bahia, o ISSQN representa aproximadamente 62,3%, em média, das suas receitas próprias tributárias (PMVC, 2018).

1.1 Tema

Pontos polêmicos do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN).

1.2 Objetivos

Para Marconi e Lakatos (2007), toda pesquisa deve ter um objetivo determinado para saber o que se vai procurar e o que se pretende alcançar. O objetivo torna o problema evidente, aumentando os conhecimentos sobre determinado assunto. Eles indicam as ações que serão desenvolvidas para a resolução do problema de pesquisa. São nos objetivos que se deve esclarecer o que se pretende obter e quais os resultados se desejam alcançar.

Segundo Gil (2002), um projeto só pode ser definitivamente elaborado quando se tem a formulação do problema de forma clara e os objetivos estejam bem estruturados, assim como o plano de coleta e análise dos dados.

Para tanto, esses objetivos devem ser gerais e específicos. Conforme discorre Oliveira (2010, p. 36) “o objetivo geral precisa dar conta da totalidade do problema da pesquisa, devendo ser elaborado com um verbo de precisão, evitando ao máximo uma possível distorção na interpretação do que se pretende pesquisar”. Ainda segundo Oliveira (2010, p. 37) “os objetivos específicos fazem o detalhamento do objetivo geral e devem ser iniciados com o verbo no infinitivo”. Dessa forma, os objetivos gerais definem o que se pretende alcançar com a realização da pesquisa, e os específicos os aspectos determinados que se pretenda estudar e que contribuem para alcançar o objetivo geral.

1.2.1 Objetivo principal

Analisar a visão de profissionais de contabilidade do município de Vitória da Conquista, na Bahia, sobre os principais pontos polêmicos relacionados ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) a partir da Lei Complementar 116/2003.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Identificar os principais pontos polêmicos relacionados ao ISSQN;
- b) Identificar o que a teoria tem abordado sobre os principais aspectos polêmicos do ISSQN;

- c) Verificar as principais decisões dos tribunais brasileiros quanto aos pontos polêmicos do ISSQN;
- d) Verificar o papel do profissional de contabilidade no processo de orientação dos principais pontos polêmicos do ISSQN.

1.3 Problematização

Marconi e Lakatos (2007) afirmam que problema é uma dificuldade, teórica ou prática, no conhecimento de algo realmente importante, devendo se encontrar uma solução. Para que o problema seja formulado ele deve possuir clareza, concisão e objetividade, sendo apresentado de forma interrogativa, pois a gravidade de um problema depende da importância dos objetivos e da eficácia das alternativas.

Dias (2012) elucida que o problema de pesquisa formula questões complexas de modo que sua resposta necessite de uma investigação aprofundada na busca de se adquirir conhecimentos e soluções práticas para determinado problema. Ele deve ser nítido para que as partes interessadas identifiquem as deficiências a serem sanadas, não podendo se referir a valores sociais e morais, gerando assim, soluções lógicas e plausíveis. Deste modo, o problema de pesquisa não pode ser solucionado se não for apresentado de maneira compreensível, pois problemas apresentados de forma desestruturada e com erros de formulação acarretam em dificuldades para resolvê-los.

Alinhando o raciocínio dos autores no que se refere ao problema de pesquisa proposto neste trabalho, é importante mencionar que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), muito embora a sua importância arrecadatória, é um tributo que traz consigo uma infinidade de pontos polêmicos, muitos deles baseados em aspectos de interpretação da legislação ou de situações não tão bem definidas ou esclarecidas por essa mesma legislação.

Instituído por meio da Emenda Constitucional nº 18/1965, que tratou em seu art. 15 sobre a competência dos municípios para instituir o ISSQN, não compreendidos na competência da União e dos Estados, o referido imposto teve historicamente diversas leis que o regularam. Algumas delas, porém, ganharam destaque, a exemplo do Decreto-lei 406, de 13 de dezembro de 1968, e mais recentemente, da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, e da Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016.

Muito embora as diversas tentativas de se solucionar situações polêmicas como, por exemplo, o local de recolhimento do imposto (se no local da prestação do serviço ou se no

local de domicílio do prestador) ou o cálculo da base de incidência do imposto (se incluindo material ou se abatendo material), problemas dessa natureza ainda persistem e tem tomado o espaço no âmbito das instâncias administrativas e dos tribunais superiores no Brasil.

Neste contexto, destaca-se o papel do profissional contábil, ganhando uma enorme relevância. Detentor de um conhecimento vasto sobre legislação tributária, especialmente a municipal, o profissional de contabilidade deve estar atento a estas situações polêmicas, seja pelo estudo ou pesquisa ou pela própria experiência, no sentido de trazer aos seus clientes prestadores de serviço uma informação precisa, e que não suscite dúvidas ou práticas de natureza tributária errada que possam levar esses clientes prestadores de serviço a um processo de autuação ou pagamento indevido do ISSQN.

Partindo dessa premissa que envolve o profissional de contabilidade no que tange à necessidade de estar se atualizando e se inteirando dos aspectos que envolvem a legislação tributária, e especificamente a legislação tributária municipal, surgiu a necessidade de se pesquisar sobre os principais aspectos polêmicos acerca do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sob a ótica de profissionais de contabilidade no município de Vitória da Conquista, na Bahia, a partir da Lei Complementar nº 116/2003.

1.2.1 Questão-problema

Qual a visão de profissionais de contabilidade do município de Vitória da Conquista, na Bahia, sobre os principais pontos polêmicos relacionados ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) a partir da Lei Complementar 116/2003?

1.2.2 Questões secundárias

- Quais os principais pontos polêmicos do ISSQN?
- O que a teoria aborda sobre os principais pontos polêmicos do ISSQN?
- Como os tribunais têm se posicionado sobre pontos polêmicos do ISSQN?
- Como os profissionais de contabilidade têm orientado os seus clientes no que se refere aos pontos polêmicos do ISSQN?

1.4 Hipótese de Pesquisa

A hipótese de pesquisa, segundo Gil (2002), é uma afirmação que pode ser desafiada, é uma tentativa de oferecer uma solução possível mediante uma proposição, ou seja, uma expressão verbal suscetível de ser declarada verdadeira ou falsa. Para Gil (2010), as hipóteses podem surgir de diversas formas como da observação, dos resultados de outras pesquisas, de teorias e da intuição. Com isso, infere-se que o enunciado da hipótese é uma suposição que busca explicar o problema, ou seja, é uma explicação, uma resposta provisória que relaciona duas ou mais variáveis da questão proposta.

Do mesmo modo, no entendimento de Marconi e Lakatos (2001), a hipótese de pesquisa pode ser considerada como um enunciado geral de relações entre variáveis sendo formulado como uma solução provisória para uma determinada questão problema, devendo ser apresentado em caráter explicativo ou preditivo. Assim, a função da hipótese na pesquisa é fixar uma diretriz que possibilita estruturar o processo de pesquisa.

Partindo da ideia defendida pelos autores e diante do problema proposto, a saber, qual a visão dos profissionais de contabilidade do município de Vitória da Conquista, na Bahia, sobre os principais pontos polêmicos relacionados ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) a partir da Lei Complementar 116/2003, este trabalho apresenta como hipótese de pesquisa a seguinte proposição: **os profissionais de contabilidade do município de Vitória da Conquista tem uma visão semelhante ao que a doutrina e a jurisprudência dos tribunais tem se posicionado acerca dos principais pontos polêmicos relacionados ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).**

1.5 Justificativa

O interesse em realizar a pesquisa sobre os pontos polêmicos relacionados ao ISSQN partiu do envolvimento da pesquisadora com processos de fiscalização de empresas clientes do escritório de contabilidade onde desenvolve suas atividades. O envolvimento desses processos se baseou no auxílio e no acompanhamento dos contribuintes em litígios com o fisco municipal. Vivenciando casos em que os empresários questionavam ao profissional contábil quanto ao posicionamento do fisco em relação à arrecadação do referido tributo, partiu-se para a realização de pesquisas para auxiliá-los, e pode observar posicionamentos distintos em relação à cobrança do imposto. Além dessas motivações pessoais e profissionais

a pesquisadora também se interessou por essa temática após cursar as disciplinas de Contabilidade Tributária, Direito Tributário, Contabilidade de Prestação de Serviços e Orçamento Público no curso de Ciências Contábeis da UESB.

Do ponto de vista acadêmico, este trabalho se apresenta como relevante na medida em que ele contribui com a produção científica dentro da academia, mais especificamente no curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB), pois, poucas são as produções científicas nessa área que envolve a relação do profissional de contabilidade, do fisco municipal e de questões polêmicas acerca de um tributo de competência municipal e que no caso de Vitória da Conquista é um dos impostos mais importantes. Muito embora o assunto relacionado ao ISSQN seja uma temática ligada ao Direito, o profissional de contabilidade tem papel de suma importância uma vez que cabe a ele, nos setores fiscais das organizações contábeis, auxiliar seus clientes nesse processo.

No que se refere aos aspectos sociais, este trabalho trará benefícios à sociedade, estreitando as relações entre o contribuinte e o fisco, na medida em que tenta dirimir dúvidas frequentes em relação à arrecadação e cobrança do ISSQN, orientando-a quanto ao correto cumprimento da legislação. Partindo disso, é necessário um estudo mais aprofundado em relação ao assunto, uma vez que muitas interpretações precisam ser feitas em função de alterações ocorridas por meio da Lei Complementar 116/03, para que as dúvidas dos contribuintes e profissionais contábeis sejam esclarecidas.

1.6 Resumo Metodológico

Este trabalho tem por objetivo analisar a visão dos profissionais de contabilidade do município de Vitória da Conquista, na Bahia, sobre os principais pontos polêmicos relacionados ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) a partir da Lei Complementar 116/2003. Em função disso, este trabalho se caracteriza como uma pesquisa de natureza qualitativa, com algumas nuances quantitativas e descritivas, pois estudará a aplicabilidade da legislação relacionada ao imposto e o papel do profissional contábil no processo de orientação do contribuinte diante dos casos polêmicos acerca do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza. Em função dessa proposta de trabalho foi realizado uma investigação das principais decisões dos tribunais brasileiros em relação a esses casos polêmicos, com aplicação de questionários com 26 profissionais de contabilidade que exercem as suas funções no município de Vitória da Conquista.

1.7 Visão Geral

Visando atender aos objetivos deste trabalho, ele foi estruturado em cinco capítulos. No Capítulo 1, que trata da Introdução, foi exposto o tema, o problema de pesquisa, a hipótese de pesquisa, os objetivos geral e específicos, a justificativa, o resumo metodológico e a visão geral. No Capítulo 2, que trata do referencial teórico, este foi dividido em três partes: marco conceitual; estado da arte e marco teórico que tratou, entre outras coisas, sobre o conceito de Tributo e uma abordagem histórica do ISSQN, seu fato gerador, sua base de cálculo, o sujeito ativo e passivo e seus principais pontos polêmicos. No Capítulo 3, foi apresentada a Metodologia. No Capítulo 4, estão disponíveis os resultados da pesquisa e as suas análises. Por fim, no Capítulo 5, as Considerações Finais, seguida das Referências.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Marco Conceitual

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 3º, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. É a principal fonte de recursos do Estado, compreendendo aí a União, os Estados da Federação, o Distrito Federal e os Municípios e se destaca das demais fontes de recursos por ser um valor pago pelo cidadão e pelas organizações empresariais, desde que ocorrido o fato gerador, de forma obrigatória, pelo exercício do poder de império do Estado.

Para Harada (2011, p. 308), o tributo não possui um conceito uniforme. No entanto, a doutrina em geral agrega um o traço característico da coercitividade. Dessa forma, os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige da sociedade em virtude do seu poder de império.

Concordando com Harada, Coêlho (2015, p. 365), define que tributo é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada, tendo por causa um fato lícito, previsto em lei, instituidor de relação jurídica, diferenciando-se da multa porque esta, embora prevista em lei em favor do Estado, decorre de um fato ilícito, ou seja, ter alguém descumprido algum dever contratual ou legal.

Instituído em lei, como discorreu o CTN, o tributo impõe aos indivíduos entregar uma parte de suas rendas, patrimônio ou transações, para a manutenção e desenvolvimento do Estado, uma vez que este deve, como representante da sociedade, fazer-se presente nas diversas áreas de interesse da coletividade, sobretudo na saúde, educação, segurança, infraestrutura, entre outras. O tributo se apresenta como uma contraprestação da sociedade pelos diferentes serviços públicos a serem prestados em prol das demandas sociais.

De acordo com a Constituição Federal, os tributos podem ser classificados em cinco espécies principais, a saber, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. E conforme dispõe a Constituição Federal sobre o princípio da legalidade, todo tributo deve ser instituído por meio de lei. Com isso, a lei cria hipóteses de incidência tributária, chamadas de fato gerador, e quando este fato ocorre como previsto em lei, nasce a obrigação tributária, ou seja, a obrigação de recolher.

Tendo em vista a especificidade deste trabalho, no que se refere aos pontos polêmicos do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, um imposto de competência municipal, é importante discorrer, para efeito de marco conceitual sobre a essencialidade do imposto. Definido no art. 16 do CTN como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, o imposto é um tributo pago compulsoriamente, pelas pessoas físicas e jurídicas, para atender parte das necessidades de receita pública do poder público seja federal, estadual ou municipal, de modo a assegurar o funcionamento da máquina pública, o atendimento social e os investimentos em obras essenciais, todavia com uma característica específica, a saber, a não contraprestação. Para Cassone (2006, apud SOUZA, 2008, p.25), a inexistência da contraprestação por parte do Estado é o que diferencia o imposto dos demais tributos. Existem vários impostos instituídos no Brasil conforme a Constituição Federal de 1988, e cada um deles com sua competência. Existem os impostos federais, os estaduais e os municipais.

No entendimento de Harada (2011, p.311), os impostos são exações desvinculadas de qualquer autuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste, todavia, não tendo o Estado (seja no âmbito federal, estadual ou municipal) a obrigatoriedade de dar retorno ao contribuinte em relação direta ao fato que gerou a cobrança do imposto recolhido por ele.

No âmbito dos impostos federais destacam-se o Imposto de Importação (II); Imposto de exportação (IE); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto sobre Operações Financeiras (IOF); Imposto de Renda (IR); Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); e Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). No âmbito dos Estados temos: o Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doações (ITCMD); o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). No que se refere aos impostos municipais temos os seguintes impostos: o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI); o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Em alusão ao tema proposto neste trabalho, compete-nos conceituar o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), tributo de natureza municipal previsto na Constituição Federal em seu art. 156, III, devido por toda pessoa física ou jurídica prestadora

de serviço que, tendo o seu serviço listado na Lista de Serviços, anexa a Lei Complementar 116/2003, deverá efetuar o seu recolhimento.

Entretanto, qual a definição que se deve ter sobre serviços? Kotler (2000, p. 448) afirma que serviço é qualquer ato ou desempenho, essencialmente intangível, que uma parte pode oferecer à outra e que não resulte na propriedade de nada. A execução de um serviço pode estar ou não ligada a um produto concreto. Pride e Ferrell (2001, p. 245) definem serviços como um produto intangível, que envolve uma ação, um desempenho ou um esforço que não pode ser fisicamente possuído. Os serviços são normalmente prestados por meio do uso de esforços humanos ou mecânicos dirigidos a pessoas ou objetos, com o sem valor econômico.

Desse modo, serviço no sentido de atividade econômica se resulta em algo intangível, ou seja, um tipo específico de bem com características de intangibilidade, isto é, sem existência física de um produto. Com isso, é possível que se conclua como serviço, para fins do disposto na legislação de regência do ISSQN uma obrigação de fazer, destinada à satisfação de um interesse ou necessidade, mediante contraprestação, e que independente ou não se vincula ou confunde com os materiais que são empregados para sua execução.

2.2 Estado da Arte

O Estado da Arte em um trabalho científico faz referência ao que já foi descoberto sobre o assunto pesquisado, evitando que se perca tempo com investigações desnecessárias, auxiliando na melhoria e desenvolvimento de novos conceitos e pressupostos.

Segundo Neves e Neves (2010, p. 27), o estado da arte é o momento mais importante do estudo, pois define o escopo do trabalho, desafiando o aluno a concentra-se em identificar referências bibliográficas sobre a sua investigação, envolvendo a leitura e análise das principais abordagens, metodologias, métodos e autores do seu objeto de estudo.

O estado da arte é um método de pesquisa que tem por objetivo fazer um levantamento, mapeamento e análise do que se produz considerando as áreas de conhecimento, períodos cronológicos, espaços, formas e condições de produção de determinada temática (FERREIRA, 2002; ROMANOWSKI e ENS, 2006).

Portanto, realiza-se uma revisão bibliográfica sobre a produção de um referido tema em uma área de conhecimento específica. Essa revisão tem o intuito de identificar que teorias estão sendo construídas, quais os procedimentos de pesquisa estão sendo empregados para

essa construção, o que não está em discussão e precisa ser trabalhado, que referenciais teóricos se utilizam para embasar as pesquisas e qual sua contribuição científica e social. Para uma melhor visualização das produções realizadas sobre o ISSQN, utilizadas como base para este estudo, organizamos os trabalhos encontrados no Quadro 1 a seguir.

Quadro 1 – Estado da arte

(continua)

TIPO	TÍTULO	AUTOR (ES)	ANO	INSTITUIÇÃO	IDEIA PRINCIPAL	LINK/ LUGAR	DATA DE ACESSO
Artigo	Aspectos Polêmicos do ISSQN	José Geraldo Hemétrio, Gustavo Ferreira Lana, Carlos Roberto de Faria e Milton José França Batista	2011	FADIPA - Faculdade de Direito de Ipatinga	O artigo tem por finalidade demonstrar Aspectos Polêmicos do Imposto sobre serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, por meio de análises Jurisprudenciais e Doutrinárias.	fadipa.educacao.ws/ojs-2.3.3-3/index.php/cjuridicas	18/03/2017
Monografia	ISS: aspectos polêmicos da Lei Complementar nº 116/2003	Gabriel Nunes Mello	2011	Instituto Brasiliense de Direito Público	O trabalho discute os aspectos controversos da Lei Complementar nº 116/2003, utilizando como fonte de estudo a doutrina e a jurisprudência dominante, de modo a demonstrar as incoerências da referida lei.	http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/1727/Monografia_Gabriel%20Nunes%20Mello.pdf?sequence=1&isAllowed=y	10/04/2017
Monografia	O local do recolhimento do ISS	Deivimar Santos da Silva	2011	Universidade Vale do Rio Doce	O trabalho evidencia o conflito entre a Lei Complementar 116/03 e o Poder Judiciário sobre o local onde é devido o recolhimento do ISS.	http://www.pergamum.univale.br/pergamum/tcc/Olocaldorecolhimentoiss.pdf	07/11/2016
Artigo	Tributação do ISSQN na Construção Civil: um Estudo Comparativo do Valor Incidente na Execução de uma Obra de Edificação Multifamiliar nos Municípios de Balneário Camboriú, Itapema e Itajaí	José Carlos Terres, Guilherme Mariot, Ewerton José dos Santos	2013	Universidade Vale do Rio Doce	Este estudo teve como objetivo identificar o valor do ISSQN a ser recolhido na execução de um empreendimento imobiliário em três municípios no estado de Santa Catarina. Submetendo, assim, um determinado projeto à aplicabilidade das Leis que regulamentam o tributo nesses municípios com objetivo de identificar qual deles oferece o melhor atrativo econômico para realização do projeto.	dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/980/20140423111733.pdf	30/10/2016

(conclusão)

Livro	Manual do Imposto sobre Serviços	Sérgio Pinto Martins	2006	Editora: Atlas	O livro aborda de forma didática e objetiva o ISS, partindo das noções históricas da prestação de serviços e sua tributação, analisando os vários dispositivos constitucionais que tratam o tema.	São Paulo - SP	06/02/2018
Livro	Curso de Direito Tributário	Hugo de Brito Machado	2014	Malheiros Editores	O autor examina os fundamentos do Direito Tributário, expondo com ideias precisas e objetivas, possibilitando ao leitor uma base sólida para entrar no campo prático dos tributos em espécie. E examina minuciosamente o Sistema Tributário Nacional para, a seguir, analisar cada figura impositiva sob os aspectos da competência, função, fato gerador, base de cálculo, lançamento, etc.	São Paulo – SP	10/02/2018
Apostila	O ISSQN e as recentes alterações promovidas pela Lei Complementar nº 157/2016.	Alexssandro Campanha	2017		O autor sobre a legislação do ISSQN, abordando os principais pontos relacionados ao imposto, fato gerador, base de cálculo, contribuintes, Lista de Serviços, pontos polêmicos e as recentes alterações promovidas na Lei Complementar nº 116/2003 pela Lei Complementar nº 157/2016.	Vitória da Conquista – BA	15/04/2018

2.3 Marco Teórico

2.3.1 Tributo: aspectos históricos, conceituais e sua classificação

2.3.1.1 História do tributo

Etimologicamente a palavra tributo vem do Latim *tributum* e significava uma contribuição paga pelos membros das antigas tribos (*tribus*) romanas. O termo se generalizou para se referir aos valores cobrados dos cidadãos romanos, como também aos valores que um povo vencedor obrigava o vencido a pagar como símbolo de submissão e obediência (BRASIL/PNEF, 2008, *apud* ROCHA, 2014). A origem da palavra tributo está diretamente ligada à formação do homem como um ser social. Ainda como nômade e livre de relações sociais estáveis e permanentes, ele andava pelos mais diferenciados lugares acomodando-se temporariamente em terras que lhe oferecessem as melhores condições de sobrevivência. Com crescimento da família e do seu grupo social, ele foi forçado a se estabelecer de modo permanente para dali poder garantir a sua subsistência. Em determinado período da história, o homem buscou organizar-se socialmente em comunidades com o objetivo de atender aos mais diferentes interesses, que iam desde as necessidades básicas de defesa, alimentação e abrigo, até a proteção contra a ameaça de outros povos (AMORIM e WEYNE, 2006, p. 13).

A presença de um chefe tribal ou líder religioso dentro dessas tribos era algo bastante comum e muitas vezes como forma de prestar alguma homenagem ou reconhecer o papel desenvolvido por eles na condução do grupo, a entrega de oferendas e presentes era sempre vista como uma atitude honrosa. Silveira (2002, *apud* ROCHA, 2014) chega a afirmar que a origem do tributo acompanhou essa evolução humana, sendo que as primeiras manifestações tributárias surgiram voluntariamente sob a forma de ofertas a esses líderes ou chefes.

A imposição dos tributos se tornará algo mais frequente e obrigatório diante das conquistas de novas terras ou povos, onde os povos vencedores passariam a impor aos vencidos o pagamento de pesadas taxas. A cobrança de tributos pelos líderes de uma comunidade aos seus próprios súditos ou liderados vai surgir com maior intensidade mais tarde quando, de tudo o que o súdito produzisse em suas terras, uma parte deveria ser entregue ao chefe em forma de tributo (ROCHA, 2014).

A opressão em relação à cobrança de tributos persistiria enormemente ao longo da história do homem, com a imposição do tributo aos derrotados nas guerras (Roma antiga),

passando pela Idade Média quando, além dos senhores feudais, que exigiam pesados tributos, cobrados das colheitas em troca de proteção, o povo ainda recolhia à Igreja algumas contribuições, fosse por meio dos dízimos e ofertas, fosse por outras imposições como, por exemplo, as indulgências. É importante lembrar que durante as Cruzadas (entre os séculos XI e XIII), diversos senhores feudais passaram a cobrar ainda mais impostos de seus súditos visando o financiamento de suas viagens à Terra Santa.

Durante o Absolutismo francês, a cobrança de tributos pelos monarcas alcançou seu ponto culminante. Para Amorim e Weyne (2006, p. 20), 80% dos ganhos dos camponeses eram pagos aos vários coletores de impostos. Acontece que o resultado dessa cobrança feita aos franceses era predominantemente marcada pela utilização do que era arrecadado no sustento do luxo dos palácios e da boa vida dos reis e seus fiéis súditos. A exploração, desorganização fiscal e gastos excessivos, que trouxeram consequências desastrosas para as finanças da França, eclodirá a Revolução Francesa, em 1789 (AMORIM e WEYNE, 2006, p. 20).

Para Rocha (2014), com o surgimento do Estado liberal e das terríveis consequências no campo social provocadas pela Revolução Industrial no final do século XIX, foi preciso que o Estado assumisse uma nova postura, diferente daquela baseada no distanciamento da sociedade. A intervenção estatal, segundo o autor, tornava-se, por certo, uma atitude necessária. “O novo papel do Estado exigia a realização de diversos gastos e investimentos, fato este que justificava a cobrança de tributos sobre a população, pois como assegurar ao povo educação, saúde, moradia, emprego e outros tantos direitos sociais sem que houvesse a arrecadação de tributos”. Daí a imprescindível função social do tributo. O dever de pagar tributos é que gera, então, as condições financeiras para que o Estado atenda as demandas da sociedade. Segundo Martins (2005, p. 255), “o tributo é o principal elemento da história depois do homem, pois é o instrumento que dá força ao Estado”.

2.3.1.2 Do conceito jurídico de tributo

De acordo com Machado (2014, p. 56), não é função de lei estabelecer ou determinar conceitos, cabendo a esta tão somente definir uma regra de comportamento. Nada obstante, em face de controvérsias, pode a lei estabelecer conceitos. E isto aconteceu com o conceito de Tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente conceituado. O legislador, afastando as divergências da doutrina trouxe no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) que Tributo

“é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”.

Utilizando como parâmetro o texto legal, Amaro (2014, p.47) define tributo como sendo aquela “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Carvalho (2014, p. 27), destaca seis interpretações jurídicas do vocábulo “tributo”. São elas: a) como quantia em dinheiro; b) como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) como sinônimo de relação jurídica tributária; e) como norma jurídica tributária e; f) como norma, fato e relação jurídica.

Não obstante o conceito trazer em si os elementos necessários para a caracterização do tributo estabelecido pelo CTN é de suma importância analisar os elementos indispensáveis para que a exação seja caracterizada como de natureza tributária. A “**prestação pecuniária compulsória**”, por exemplo, trata da obrigatoriedade de dação em dinheiro, retirando qualquer interpretação concernente às prestações voluntárias. Deste modo, independem da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la, ainda que contra seu interesse. (CARVALHO 2014, p. 51; 52). Segundo Machado (2004, p.56), esta prestação visa assegurar ao Estado os meios financeiros necessários para a consecução dos seus objetivos que, toda vez que um contribuinte praticar um fato gerador deve ser cobrado (CASSONE, 2015, p. 40).

A expressão “**em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir**”, traz uma linguagem prescindível e redundante, pois primeiro repete o caráter pecuniário da prestação e depois amplia demasiadamente o âmbito das prestações pecuniárias. (CARVALHO 2014, p. 51; 52). Conforme cita Machado (2014, p.58), o Direito brasileiro não permite instituir tributo sob a forma de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços, desconhecendo os tributos *in natura* e *in labore*.

No que se refere ao termo “**que não constitua sanção de ato ilícito**” Cassone (2015, p.41) e Machado (2014, p.59), concordam que o tributo distingue-se da penalidade, uma vez que esta tem por hipótese de incidência um ato ilícito ou infração legal, enquanto que o tributo sempre advém de algo lícito. Sendo assim, o tributo jamais será constituído como uma forma de sanção de ato ilícito.

Quanto ao termo “**instituída em lei**”, para que o tributo seja cobrado ele deve ser instituído em lei, seguindo os princípios da legalidade e da tipicidade preponderante do

Direito brasileiro. Conforme estabelecido no art. 150, I, da Constituição Federal Brasileira de 1988, nenhum tributo será exigido ou majorado sem que a lei o estabeleça.

Por fim, a última condição deliberada pelo legislador com o intento de definir tributo, é que este deve ser “**cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada**”. Em conformidade com Machado (2014, p. 62 e 63):

Atividade vinculada é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir. A lei não estabelece apenas um fim a ser alcançado, a forma a ser observada e a competência da autoridade para agir. [...] Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente vinculada ao comando legal. [...] Nada fica a critério da autoridade administrativa, em cada caso. Quando a lei contenha indeterminações, devem estas ser preenchidas normativamente, vale dizer, pela edição de ato normativo, aplicável a todos quantos se encontrem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de determinação e de cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma.

Amaro (2014, p. 26), por sua vez, levanta uma discussão interessante sobre esta característica do tributo. Para o autor, a dicção trazida pelo CTN induz ao entendimento que o recolhimento do tributo sempre estará sujeito ao procedimento administrativo vinculado, o que é uma ficção do CTN, no extenso campo dos tributos cuja lei determina o dever de o sujeito passivo efetuar o pagamento sem prévio lançamento, e, mais do que isso, sem nenhum exame prévio da autoridade (CTN, art. 150). Torna-se evidente, nesses casos, que o tributo não é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

De maneira efetiva, quando houver o desembolso de dinheiro aos cofres públicos, cuja obrigação tenha as características citadas, evidentemente tratará de um tributo, isto é, de uma imposição tributária. (ICHIHARA, 2015, p. 61).

2.3.1.3 Espécies tributárias

No que tange às espécies tributárias, o art. 5º do Código Tributário Nacional (CTN) discorre que “os tributos são **impostos, taxas e contribuições de melhoria**”. Recepcionando essas espécies tributárias, coube a Constituição Federal de 1988 estabelecer em seu art. 145 as seguintes espécies:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I — impostos;

- II — taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
- III — contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

A própria Constituição Federal, nos seus artigos 148 e 217, ainda trás outras duas espécies, a saber, os **empréstimos compulsórios**, onde “a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios” (esta figura tributária foi igualmente prevista pelo CTN estabelecendo em seu art. 15 que “somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios”) e as **contribuições especiais**, competido à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

2.3.1.3.1 Dos impostos

De acordo com o art. 16 do CTN que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Em outras palavras, o imposto é um tributo pago compulsoriamente, pelas pessoas físicas e jurídicas, para atender parte das necessidades de receita tributária do Poder Público, seja ele federal, estadual ou municipal, de modo a assegurar o funcionamento de sua máquina pública, o atendimento social à população e os investimentos em obras essenciais.

Segundo Carvalho (2014, p. 59), o imposto pode ser definido como o tributo que tem como hipótese de incidência um fato gerador alheio a qualquer atuação do Poder Público, inexistindo qualquer atuação estatal como condição para exigência. É o que Oliveira et al (2003, p.22) denominam de não contraprestação. De acordo com o entendimento desses autores, os impostos decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte. Para Cassone (2015, p.46), a inexistência da contraprestação por parte do Estado, em favor do contribuinte, é o que diferencia o imposto dos outros tributos.

Ataliba (2009, p. 137) classifica os impostos como uma espécie de tributo não vinculado, ou seja, um tributo que não tem vinculação a uma determinada ação estatal. Portanto, os impostos são prestações pecuniárias desvinculadas a quaisquer ações estatais. Para Machado (2014, p. 303), a análise das várias hipóteses de incidência de impostos deixa

evidente que em nenhuma delas está presente a atuação estatal. Pelo contrário, em todas elas a situação descrita pela lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária é sempre relacionada ao agir ou ao ter do contribuinte, e inteiramente alheia ao agir do Estado.

Ainda segundo o mesmo Machado, habitualmente, distingue-se o imposto da taxa dizendo que aquele (imposto) não é contraprestacional, enquanto esta última é contraprestacional. Tal assertiva é verdadeira, apenas no sentido de que, o fato gerador do dever jurídico de pagar a taxa é uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte, enquanto o fato gerador do dever de pagar o imposto é independente de qualquer ação estatal. Ocorre que a afirmação de que a taxa é um tributo contraprestacional pode conduzir a ideia (inexata) de que o contribuinte de taxas deve auferir vantagem da atividade estatal equivalente à quantia paga.

O imposto encontra seu fundamento de validade apenas na competência tributária da pessoa política, não havendo necessidade, para que ele seja instituído e cobrado, de que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica. Com base neste fator, muitos doutrinadores denominam o imposto como um “tributo sem causa”, ou seja, sem causa não em razão de não ter um fato impositivo, mas em razão de não haver necessidade de a entidade tributante oferecer qualquer contraprestação direta ao pagante. (MEDEIROS, 2016).

Em relação às competências para instituir impostos, é interessante observar as diferentes competências que a União, os Estados e o Distrito Federal e os Municípios possuem de acordo com a Constituição Federal. Numa explanação sintética dessas competências apresentamos a seguir cada uma delas. Constitui receita de impostos da União, os impostos previstos no art. 154 da Constituição Federal e que podem ser assim especificados:

- ✓ Imposto sobre Importação (II);
- ✓ Imposto sobre Exportação (IE);
- ✓ Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR);
- ✓ Imposto sobre a Renda (IR);
- ✓ Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- ✓ Imposto sobre Operações Financeiras (IOF);
- ✓ Impostos sobre Grandes Fortunas (IGF)¹.

¹ Apesar da previsão constitucional, este imposto ainda não foi instituído, nem editada a lei complementar para definir o que se deve entender por grande fortuna. É caso raro de competência tributária não exercitada, e a razão para essa inércia do legislador é exclusivamente política (MACHADO, 1998, p. 262).

Podem ser incluídos, ainda, nesta relação, aqueles impostos que a União tem a competência para instituir mediante lei complementar, a saber, os impostos residuais (art. 154, I, CF/88), desde que não cumulativos e que não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos nela discriminados (MACHADO, 1998, p. 210), e os impostos extraordinários, quando na iminência ou no caso de guerra, compreendidos ou não em sua competência tributária (art. 154, II, CF/88).

Quanto aos Estados e do Distrito Federal, compõem a sua receita de impostos, conforme art. 155 da Constituição Federal, os seguintes tributos:

- ✓ Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);
- ✓ Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação (ITCMD);
- ✓ Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Em se tratando dos Municípios, integram sua receita de impostos (art. 156, CF/88), os tributos a seguir discriminados:

- ✓ Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU);
- ✓ Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos” de Bens Imóveis (ITBI);
- ✓ Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

2.3.1.3.2 Das taxas

A Constituição Federal atribuiu, em seu art. 145, II, à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a competência para instituir “taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”.

Segundo Lukic (2014, p.21), ao contrário dos impostos, as taxas são tributos que tem como fato gerador uma atividade estatal específica, diretamente ligada ao contribuinte. São, por isso, tributos vinculados a uma atividade estatal.

Para Oliveira et al, (2003, p. 22), o Sistema Tributário Nacional (STN) presente na Constituição Federal está estruturado de forma a permitir ao Estado a cobrança de taxas que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis.

Conforme elucida Carvalho (2014, p. 62), as taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte. Nisso, como vimos anteriormente,

diferem dos impostos, e a análise de suas bases de cálculo deverá exibir forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado. Acaso o legislador mencione a existência de taxa, mas eleja base de cálculo mensuradora de fato estranho a qualquer atividade do poder público, então a espécie tributária será outra, naturalmente um imposto.

Cassone (2015, p.54) discorre que a incidência da taxa torna-se possível toda vez que se acha presente o elemento de conexão entre o exercício do poder de polícia geral (*uti universi*) e a atividade do contribuinte que se aproveita particularmente desse exercício (*uti singoli*), fazendo com que haja uma contraprestação imediata e específica em benefício do obrigado (tributo vinculado a uma ação estatal referida ao contribuinte).

2.3.1.3.3 Das contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria é a terceira espécie tributária instituída pelo Código Tributário Nacional e recepcionada pela Constituição. De acordo com o art. 81 do referido Código, temos:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A Constituição Federal, em seu artigo 145, III, soube adaptar ao conceito de contribuição estatuído no artigo supracitado. Haja vista, que trata exclusivamente em “contribuição de melhoria de obra pública”, sem mencionar a palavra valorização. Com efeito, o CTN não poderia exigir uma contribuição pela realização de obra pública que desvalorizasse o imóvel do particular. (COELHO, 2015, p. 544).

A contribuição de melhoria é um tributo, assim como as taxas, vinculado, ou seja, tem um fato gerador relacionado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Segundo Carvalho (2014, p. 64), o fato gerador da contribuição de melhoria é a realização de uma obra pública que, uma vez materializada, determine a valorização dos imóveis adjacentes. Assim, a realização da obra pública por si só não é suficiente, impõe um fator externo, que acrescentando a atuação do Estado, complementa a descrição factual.

A valorização das propriedades adjacentes é diretamente proporcional à melhoria que advenha da obra pública. A valorização é a medida da melhoria. À vista do engate necessário entre melhoria e valorização, onde esta inexistir, descabe, no entendimento do autor, a

contribuição. O tributo não se legitima pela simples realização da obra. (AMARO, 2014, p. 69).

Consoante Machado (2014, p. 448), a contribuição de melhoria tem caracterização especial, e por este motivo foi tratada como espécie de tributo, distinta do imposto e da taxa. O autor conceitua contribuição de melhoria dizendo:

É a espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização do imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis (MACHADO, 2014, 449).

2.3.1.3.4 Dos empréstimos compulsórios

Quanto aos empréstimos compulsórios, esta espécie tributária está prevista no art. 148 da Constituição Federal de 1988. E sua redação trata:

Art. 148. União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
I—para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
II—no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.
Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Por empréstimo compulsório entende-se aquele ingresso de recursos temporários nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi prestada. (AMARO, 2014, p. 73).

Cassone (2015, p. 66) declara que o empréstimo compulsório nada mais é do que “empréstimo” (conceito do Código Civil) que deve ser feito obrigatoriamente pelos contribuintes eleitos pela norma impositiva. Para Coêlho (2015, p.414), nos chamados empréstimos compulsórios coexistem duas relações jurídicas contrapostas. A primeira é de cunho tributário: o sujeito ativo é o Estado, e o passivo, o contribuinte. A segunda decorre da promessa unilateral de restituição vocalizada legalmente na lei de instituição do imposto restituível.

2.3.1.3.5 Das contribuições especiais

De acordo com Casalino (2012, p. 101), “as contribuições especiais são tributos que se caracterizam pela sua finalidade”. Para os autores, as contribuições especiais funcionam como instrumentos pelos quais a União consegue atuar nas áreas sociais, econômicas e profissionais. Elas “estão para além da simples arrecadação, na medida em que as quantias recolhidas ficam expressamente vinculadas à atuação da União nas áreas assinaladas no *caput* do art. 149” da Constituição Federal de 1988.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Diferentemente dos impostos, as contribuições especiais não tem a função de suprir o Tesouro Nacional de recursos financeiros, se resumindo, eminentemente, a funções de natureza parafiscal, em alguns casos, e extrafiscal em outros. De acordo com o art. 149 da Constituição Federal, e seguindo orientação dada por Casalino (2012, p. 101), contribuições especiais podem ser divididas em três categorias principais, a saber: as **contribuições sociais**; as **contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas** e as **contribuições de intervenção no domínio econômico**.

Para Carvalho (2014, p. 65), as contribuições sempre foram vistas como figuras de impostos ou de taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado na tipologia tributária no Brasil. Todo o suporte argumentativo calcava-se na orientação do sistema, visto e examinado na sua integridade estrutural. Assim, outra coisa não fez o legislador constituinte, senão prescrever manifestamente que as contribuições são entidades tributárias, subordinando-se em tudo e por tudo às linhas definidoras do regime constitucional peculiar aos tributos.

2.3.1.4 Dos princípios tributários

Entende-se por princípios tributários todas aquelas normas constitucionais que limitam e regulam a prática de competência tributária no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, fazendo com que alguns valores tenham melhor efetividade no ordenamento jurídico. Dentre os princípios tributários presentes na Constituição Federal destacam-se: o

princípio da Legalidade Tributária, princípio da Anterioridade, princípio da Irretroatividade, princípio da Capacidade Contributiva, princípio da Vedação do Confisco e princípio da Isonomia.

2.3.1.4.1 Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da Legalidade é considerado como o princípio maior da atuação estatal. Ele determina que o Estado se guie e balize as suas ações por meio da lei e de textos normativos em suas relações com os indivíduos e as entidades da vida privada civil. Princípio basilar do Estado de Direito, o princípio da Legalidade, e mais especificamente, o princípio da Legalidade Tributária, segundo Ichihara (2015, p. 43), traduz não só na vedação da tributação sem lei, mas, acima de qualquer outra coisa, constitui uma segurança jurídica e social. O princípio da Legalidade encontra sua redação instituída no art. 150, I, da Constituição Federal², quando a Carta Magna determina que, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, ao Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Para Machado (2014, p. 32-33), sendo a lei manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos Parlamentos, entende-se que o que estiver instituído em lei como tributo significa ser tributo consentido. Para o autor, “o povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele tirar os meios indispensáveis a satisfação das necessidades coletivas”. Muito embora não seja a lei em certos casos, uma expressão desse consentimento da população, o princípio da Legalidade Tributária presta-se a garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, obrigando o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Segundo Carvalho (2014, p. 169), qualquer das pessoas políticas de Direito Constitucional Interno só poderá instituir tributos, ou seja, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante lei. Do mesmo modo Ichihara (2015, p. 43) afirma, sem possibilidade de equívoco, que a causa da tributação deve ser sempre uma lei e que sem lei não pode haver tributo, muito menos a sua cobrança. Em outras palavras, o princípio da Legalidade Tributária é o

² O Princípio da Legalidade Tributária é enunciado constitucionalmente, mas tem seu conteúdo consolidado no art. 97, do Código Tributário Nacional, que determina que “somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; e II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65”.

instrumento – único válido para o Estado de Direito – de revelação e garantia da justiça tributária. (XAVIER, 1978, p.11).

2.3.1.4.2 Princípio da Anterioridade

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, inciso III, alínea b, dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, ao Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III – Cobrar tributos:
(...)
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

De acordo com Harada (2011, p. 369), o princípio da Anterioridade constitui “uma garantia fundamental, insusceptível de supressão via emenda constitucional”. É certo que o Estado tem a dificuldade de criar novos tributos ou majorar os existentes quando quiser por conta do princípio da Legalidade Tributária, mas sua cobrança fica diferida para o exercício seguinte ao da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. Esse fato, na visão do autor, “possibilitará ao contribuinte planejar sua vida econômica a partir de zero hora do dia 1º de janeiro de cada exercício, sem que se veja surpreendido por exigências tributárias imprevistas”.

No que tange o exposto pelo Direito Positivo Brasileiro, a aplicação do princípio da anterioridade da lei tributária é regra, sendo exceção os tributos não sujeitos a tal princípio, como o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Dessa forma, os tributos sujeitos à anterioridade a lei só poderão ser cobrados a partir do exercício seguinte ao da instituição ou da alteração. (ICHIHARA, 2015, p. 43).

É importante ressaltar, entretanto, a existência de duas vertentes do princípio da Anterioridade, a saber, o princípio da Anterioridade Normal e o princípio da Anterioridade Nonagesimal. A primeira vertente (Anterioridade Normal ou Comum) tem a ver com o que já mencionamos até aqui, ou seja, a vedação à exigência de tributos criados ou aumentados no ano financeiro em que for publicada a lei criadora ou alteradora do respectivo tributo. No que tange ao princípio da Anterioridade Nonagesimal, é importante mencionar a Emenda Constitucional nº 42/2003, que veda, ainda, que o tributo, em regra, seja cobrado antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou.

2.3.1.4.3 Princípio da Irretroatividade

Do princípio da irretroatividade das leis, reza a Constituição o seguinte:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, ao Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – Cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Para Casalino (2012, p. 36), o princípio da Irretroatividade é um princípio geral do direito. Ele se insere no contexto do “princípio da segurança jurídica”. Ainda segundo Casulo, o princípio da Irretroatividade estabelece que a lei tributária que cria ou aumenta algum tributo alcance somente fatos geradores que ocorram “em um momento posterior ao início de sua vigência, preservando os atos passados”. Em tese, leis de natureza tributária só podem produzir efeitos para o futuro, assegurando o que determina a Constituição Federal, em seu art. 5º, XXXVI, que não cabe à lei prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

É sabido que a lei pode, em princípio, fixar as datas inicial e final de sua própria vigência. Admitir, porém, que o legislador pode fixar o início de vigência da lei em data anterior à de sua publicação equivale a praticamente suprir a regra pela qual o tributo não pode ser cobrado em relação a fatos anteriores à sua vigência. O legislador estaria contornando a limitação constitucional. (MACHADO, 2014, p. 284).

2.3.1.4.4 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da Capacidade Contributiva encontra-se expresso no art. 145, § 1º da Constituição Federal, onde dita que:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

De acordo com Harada (2011, p. 372), “o princípio tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada

contribuinte”. É perceptível que o texto constitucional se refere corretamente à capacidade econômica do contribuinte, que corresponde, segundo a doutrina, à capacidade contributiva.

Segundo Amaro, o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas, a saber, “onde não houver riqueza é inútil instituir imposto”. Com efeito, as atividades econômicas desenvolvidas pelo contribuinte e, mais ainda, seu patrimônio e rendimento são aspectos essenciais para a mensuração de sua capacidade econômica, afirma o autor (2014, p. 163).

Ataliba e Giardino *apud* Amaro (2014, p. 163), discorrem que a capacidade econômica corresponde a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação. No mesmo sentido, Carvalho (2014, p. 174) discorre que “a capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário público com o pagamento de tributos, torna-se o grande desafio de todos aqueles que lidam cotidianamente com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de Direito Tributário.

2.3.1.4.5 Princípio da Vedação do Confisco

Para Coêlho (2015, p. 236), a teoria do confisco e, de modo especial, a teoria do confisco tributário ou do confisco através do tributo deve ser posta em face do direito de propriedade individual, direito este garantido pela Constituição Federal. De acordo com o autor, “se não se admite expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva”. O princípio da Vedação ao Confisco também é conhecido como princípio da Razoabilidade de Tributação, ou ainda, da Vedação ao Tributo de efeito confiscatório.

O tributo com efeito de confisco é vedado pela Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, ao Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI – utilizar o tributo com efeito de confisco.

Paulsen (*apud* CASALINO, 2012, p. 46) esclarece que o “confisco é a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização”, que pode ocorrer,

inclusive, por tributação excessiva. Segundo o autor, “não importa a finalidade, mas o efeito da tributação no plano dos fatos”. Ainda de acordo com Pausen, “não é admissível que a alíquota de um imposto seja tão elevada a ponto de se tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade”. Cassone (2015, p. 2010) complementa dizendo que “o efeito de confisco não se confunde com confisco, ou seja, toda vez que a tributação afeta, seriamente, uma atividade, através de uma tributação elevada, ou de uma penalidade pecuniária elevada, o ‘efeito de confisco’ se caracterizará, implicando inconstitucionalidade.”

2.3.1.4.6 Princípio da Isonomia

O art. 5º da Constituição Federal estabelece que “todos são iguais perante a Lei, sem distinção de qualquer natureza”. Pautado neste princípio basilar da Carta Magna, encontra-se princípio específico de natureza tributária (art. 150, II) que afirma que, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, ao Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. Este princípio é também conhecido como princípio da Igualdade Tributária.

Com base no que prescreve a Constituição federal, nota-se que existem dois planos de isonomia ou igualdade que devem ser considerados. Primeiramente, tem-se a vedação às desigualdades de tratamento arbitrárias e desarrazoadas (discriminação positiva). Por sua vez, não há no texto da lei, vedação ao tratamento não paritário daqueles em situação desigual, em sua desigualdade (discriminação positiva). Desta maneira, discriminam-se positivamente para cumprimento do princípio e da função social da tributação, e veda-se o tratamento desigual arbitrário, e, assim, veda-se a perseguição política através dos tributos, o favoritismo de um ente da federação sobre outro, discriminação de parte da população, e assim, sucessivamente. A Isonomia é fundamental ao fenômeno da tributação, seja para instituir suas isenções e conferir imunidades de natureza tributária, seja para evitar o tratamento desigual, arbitrário e injusto (MELLO, 1978, p. 50).

2.3.1.5 Competência tributária

Sobre competência tributária, é importante discorrer sobre o que Carvalho (2014, p. 218) propõe. De acordo com o autor, a competência tributária, em síntese, “é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”. É o que Coêlho (2015, p. 418) chama de “competência legislativa plena”, e que corresponde ao poder de instituir e extinguir tributos, observadas as regras supraordenadas que condicionam tal exercício.

No Brasil, segundo o entendimento de Harada (2011, p. 364), coexistem três entidades políticas autônomas e independentes, a saber, a União os Estados e os Municípios, além do Distrito Federal, que são entidades juridicamente parificadas, que se situam no mesmo plano de igualdade, extraindo as três entidades diretamente da Constituição Federal, seus poderes e suas competências.

Ainda de acordo com Harada (2011, p. 365), é justamente por conta dessa ausência de hierarquia entre elas que fez com que o texto da Constituição estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, merecendo um tratamento específico em atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito de três governos distintos.

Em sentido estrito, a doutrina costuma discriminar algumas modalidades de competências tributárias, sendo elas: a **competência privativa**, a **competência comum**, a **competência especial**, a **competência residual**, a **competência extraordinária** e a **competência cumulativa**.

No que se refere à **competência privativa**, Amaro (2014, p. 117) discorre que esta é a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político por meio da Constituição Federal. Assim, o Imposto de Importação seria de competência privativa da União. Por sua vez o ICMS pertenceria à competência privativa dos Estados e do Distrito Federal e, por fim, o ISS comporia a competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal.

Ratificando este posicionamento, Sabbag (2011, p.384-393) afirma que a “competência privativa é a competência para a instituição de impostos”. Segundo o autor, os impostos foram nomeados e previamente distribuídos entre os entes federativos, de acordo

com suas “materialidades”, isto é, com os “fatos econômicos” sobre os quais podem incidir. Os entes federativos apenas estão autorizados a instituir aqueles impostos que lhes foram explicitamente reservados, e nada mais que isso. Qualquer outra tipificação enquadra-se como matéria inconstitucional.

Diz-se **competência comum** aquela que, no entendimento de Amaro (2014) e Sabbag (2011), correspondem à competência para instituir taxas e contribuições de melhoria, uma competência que é atribuída a todos os entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Ao contrário dos impostos, a Constituição Federal não seleciona fatos econômicos específicos para vinculá-los à instituição desses tributos. O texto constitucional vincula a criação destes a atividades que podem ser desenvolvidas pelos quatro entes federativos e de forma genérica.

Quanto à **competência especial**, Casalino (2012, p. 56 e 57) declara que é a competência para instituir os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. De acordo com o autor, a primeira competência especial (empréstimos compulsórios) está prevista no art. 148 da Constituição e são reservados de forma exclusiva à União. No que se refere a segunda (contribuições especiais), estas estão previstas no art. 149 da mesma Constituição, e também constitui uma exclusividade da União, com exceção, apenas para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem contribuição social destinada ao custeio do regime próprio de previdência social de seus servidores. Há, ainda, outra contribuição, a contribuição de iluminação pública (art. 149-A da CF), que instituiu a contribuição de iluminação pública e que, neste caso, compete apenas aos Municípios e o Distrito Federal.

Quanto à **competência residual**, ou remanescente, é a competência atribuída à União atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas. (AMARO, 2014, p. 117). Trata-se da competência exclusiva da União para a instituição de impostos residuais (CF, art. 154, I) ou contribuições sociais residuais destinadas ao custeio da seguridade social (CF, art. 195, § 4º, c.c o art. 154, I). Chama-se residual porque permite que a União preveja “novos” fatos econômicos tributáveis. “Novos”, de acordo com Sabbag, no sentido de que devem ser diferentes daqueles já previstos no texto constitucional. (2011, p.384-393).

A **competência extraordinária**, prevista no art. 154, II da Constituição Federal, corresponde à competência da União para a instituição de impostos extraordinários de guerra (CASALINO, 2012, p. 57).

E, por fim, a **competência cumulativa**, competência esta atribuída à União e o Distrito Federal, veiculada pelo art. 147 da Constituição que diz: “competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais. Ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”. (SABBAG, 2011, p.384-393).

2.3.1.6 Obrigação tributária

Segundo Monteiro (2003), entende-se por obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio.

No mesmo caminho, Alexandre (2012, p. 253) discorre que a obrigação tributária é a relação jurídico-tributária eminentemente obrigacional, tendo, de um lado da relação (polo ativo ou credor) um ente político (União Estado, Distrito Federal ou município), ou outra pessoa jurídica de direito público a quem tenha sido delegada a capacidade ativa e, do outro lado da relação (polo passivo), um particular obrigado ao cumprimento da obrigação. Essas duas pessoas, de acordo com Alexandre (2012), necessariamente presentes para que se forme o vínculo obrigacional, constituem os **elementos subjetivos** da obrigação tributária.

Nas palavras de Cassone (2015, p. 132), obrigação tributária constitui-se no vínculo jurídico que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (Fisco) e outra sujeito passivo (contribuinte), que, em vista de esta última ter praticado ou realizado um fato gerador tributário (previsto em lei), deve pagar àquela primeira certa quantia em dinheiro denominado tributo em uma determinada data.

Dispõe o art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Para Machado (2014, p. 125), o objeto da obrigação tributária principal, vale dizer, a prestação a qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. É sempre uma quantia em dinheiro. Na terminologia do direito privado, a obrigação principal é uma **obrigação de dar**, a saber, obrigação de dar dinheiro, onde o dar, obviamente, não tem o sentido de doar, mas de adimplir o dever jurídico. Enquanto o objeto da obrigação acessória é sempre não patrimonial. Na terminologia do direito privado, a obrigação acessória é uma **obrigação de fazer**, em sentido amplo.

Para Amaro (2014, p. 273) a relação jurídica mais importante no direito tributário, obviamente, é a que tem por objetivo o pagamento do tributo. Esse vínculo obrigacional se instaura com a ocorrência do fato gerador no tributo (situação material, legalmente prevista, que configura o suporte fático da incidência tributária).

Interessante observar o que discorre Ichihara (2015, p. 112) quanto aos **elementos da obrigação tributária**. Para o autor, a obrigação tributária é *ex lege*, ou seja, é uma obrigação que decorre de lei e somente existirá se concorrerem os seguintes elementos: uma lei, um fato gerador, um sujeito ativo e um sujeito passivo.

Quanto à **lei**, Ichihara (2015, p. 111) declara que, “no Estado de Direito, em que todos são obrigados a agir sob o império da lei, só há obrigação no momento em que haja uma lei determinando.” A própria Constituição Federal, em seu art. 5º, II, determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Está aí o princípio da legalidade. A obrigação tributária só pode resultar de lei. E será a lei que vai eleger certos fatos econômicos, aptos a suportar a imposição fiscal, como veículo de incidência tributária. Determinados fatos são abstratamente descritos na lei, tornando-se, assim, aptos a gerar efeitos assim que concretizados no mundo fenomênico (HARADA, 2011, p. 494).

Quanto ao **fato gerador** é, pois, o fato ou o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado. (FALCÃO *apud* ICHIHARA, 2015, p. 114). Estudando a definição trazida pelo CTN, Machado (2014, p. 129) segrega o que reza o art. 114 para melhor entendimento quanto ao conceito de fato gerador:

- (a) Situação, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.
- (b) Definida em lei, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da situação cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é

matéria compreendida na ressalva legal. Só a lei é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, inciso III, do CTN, tendo presente que a palavra lei é por este utilizada em sentido restrito.

- (c) *Necessária*, importa dizer que, sem a situação prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.
- (d) *Suficiente*, significa que a situação prevista em lei é bastante. Para o surgimento da obrigação tributária, basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim.

Quanto ao **sujeito ativo**, o art. 119 do CTN discorre que o “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Ensina Casalino (2012, p. 146) que o sujeito ativo corresponde a uma das partes quem compõe a relação jurídica à qual designamos de obrigação principal. De acordo com o autor, “o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o encerramento da obrigação, ou seja, o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária”. No Brasil, como regra, o sujeito ativo é o titular da competência tributária. Vale dizer, União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Quanto ao **sujeito passivo**, discorre Casalino (2012, p. 147), que é aquele que tem o dever de encerrar a obrigação, ou seja, de efetuar o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. É interessante observar o que discorre o art. 121 do CTN: “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, sendo classificado de duas formas, tratado em seus incisos I e II, especificados a seguir:

- I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Para Alexandre (2012, p. 272) falar em elementos subjetivos da obrigação tributária é falar dos sujeitos que figuram nos polos ativo e passivo da relação jurídico-tributária, tendo a competência para exigir o seu adimplemento (sujeito ativo) ou o dever de adimplementá-la (sujeito passivo). No mesmo sentido, Machado (2014, p.142) aponta que assim como acontece nas relações jurídicas obrigacionais em geral, o sujeito ativo da obrigação é o titular da competência para exigir o adimplemento da obrigação e o sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, obrigada a seu cumprimento, tendo, pois o dever de prestar o seu objeto, ou seja, o dever de recolher os tributos que lhe foi imposto. Sendo assim, o **contribuinte** e o **responsável** são sujeitos passivos da obrigação tributária, sendo que o primeiro pertence à

relação jurídica tributária e o segundo é designado por lei, mas que mantém, também, relação com o fato gerador (RODRIGUES, 1978, p.75).

2.3.2 A tributação sobre a prestação de serviços

Vestígios quanto à incidência de tributos sobre a prestação de serviços existem desde a antiguidade. No Egito e em Roma, por exemplo, determinadas atividades como a de tintureiro eram tributadas. A ideia de tributação relacionava-se com a ideia de valor acrescido sobre determinado objeto.

No Brasil, a tributação sobre serviços começa com a Constituição de 1934, por meio do conhecido Imposto Sobre Diversões Públicas. Antes da reforma de 1965, os serviços eram alcançados, além do Imposto de Diversões Públicas, pelo Imposto de Transações (hospedagem, conserto e construção) e pelo Imposto de Indústrias e Profissões, que constituía a principal receita tributária no âmbito municipal. Com a reforma constitucional de 1965 (Emenda Constitucional nº 18), cria-se o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) e o Imposto sobre Serviços (ISS), no lugar do Imposto de Indústrias e Profissões (IIP).

Alguns anos depois, em 1968, por meio do Decreto-lei nº 406, algumas regras específicas são estabelecidas, como fato gerador, base de cálculo e contribuintes. É importante mencionar que este decreto foi recepcionado pela constituição Federal de 1988 e sua vigência ocorreu até 31 de julho de 2003, com o advento da nova lei do ISSQN, a Lei Complementar nº 116³. É obvio que, na Constituição Federal de 1988, coube à Carta Magna definir como competência tributária dos municípios, em seu art. 156, III, a tributação sobre serviços de qualquer natureza, excetuados aqueles serviços que estivesse sob a competência dos estados, a saber, serviços de transporte intermunicipal e interestadual e serviços de comunicação. Muito embora a tributação sobre serviços seja certa, o que vem a ser um serviço? Quais as características que diferem um serviço de um produto, por exemplo?

De acordo com a Lei nº 8078/1990, em seu artigo 3º, § 2º, serviço “é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”. Martins (2005), por sua vez, discorre sobre serviço dizendo que, “serviço é a prestação de esforço pessoal, criando uma utilidade, em benefício de terceiro. É, portanto,

³ É importante mencionar que a Lei Complementar nº 116/2003 sofreu alterações por meio da Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016.

uma atividade humana, prestada para outra pessoa, produzindo em seu favor uma utilidade material ou imaterial”.

De acordo com Barreto (2003, p. 35), entende-se por serviço, e mais especificamente, serviço tributável, “o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado com o fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera do governo”. Melo (2008), por sua vez, afirma que serviço é um esforço humano prestado a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial. Ainda segundo o autor, o serviço possui quatro características básicas, a saber, a **intangibilidade** (imaterialidade do serviço), a **inseparabilidade** (não existe separação entre prestador e serviço), a **percebibilidade** (serviço não pode ser estocável ou armazenável) e **heterogeneidade** (nenhum serviço é igual ao outro).

2.3.2.1 Do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Conforme o art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, é de competência dos municípios e do Distrito Federal instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, conhecido como ISSQN ou simplesmente ISS. Muito embora o seu nome leve ao raciocínio de que todo e qualquer serviço possa ser alcançado por este imposto, é importante reforçar o que mencionamos acima, que não estão compreendidos na tributação do ISSQN (casos e não incidência) os serviços de transporte, por qualquer via, de pessoas e cargas, que não sejam estritamente municipais (ou seja, serviços de transporte intermunicipal e interestadual) e os serviços de comunicações, irrestritamente, ainda que de âmbito municipal. Além destes serviços, estão excluídos do campo de incidência do ISSQN, a exportação de serviços para o exterior, conforme art. 156, III, §3º, II da Constituição Federal e, com base no art. 2º da Lei Complementar nº 116, temos:

Art. 2º. O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Assim sendo, ressalvados os serviços constitucionalmente colocados sobre o campo de incidência do ICMS (comunicação e transporte interestadual e intermunicipal) e os serviços exportados ao exterior, qualquer serviço pode ser tributado pelos Municípios, desde que definido em Lei Complementar. O ISSQN possui nítida finalidade fiscal, constituindo-se em importante fonte de recursos para o desempenho da atividade financeira dos Municípios (ALEXANDRE, 2012, p. 625).

2.3.2.1.1 Do fato gerador

Por determinação constitucional (art. 146, III, “a”), o fato gerador de qualquer imposto deve ser determinado por lei complementar. Com relação ao ISSQN, a situação jurídica que faz surgir a obrigação de pagar o referido tributo é tratada no art. 1º da LC nº 116/2003, nos seguintes termos:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Pelo que podemos analisar na lei complementar, o fato gerador do ISSQN é a **prestação de serviços**. Para Machado (2014, p. 413), o fato gerador do imposto é definido pela lei municipal, no entanto essa definição deve respeitar os limites fixados pela Lei Complementar, que, por seu turno, não pode ultrapassar os limites decorrentes da norma da Constituição que atribui competência aos Municípios. Vale ressaltar, por outro lado, que a ocorrência do fato gerador está diretamente ligada à prestação de serviços que estejam estabelecidos em lista.

2.3.2.1.2 Da base de cálculo e alíquotas

De acordo com Machado (2014, p.138), a base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador de um tributo e ela deve estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária. Desta forma, quando a lei institui um tributo, há de se referir a uma realidade economicamente quantificável.

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma. (CARVALHO, 2014, p. 319).

No caso específico do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), a Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 7º, manteve a redação dada pelo art. 9º do Decreto-Lei 406/1968, onde estabelece que **“a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”**, podendo esta base de cálculo, a depender do serviço, incluir ou não os valores correspondentes ao material (insumo) utilizado. Esta matéria será abordada mais adiante, quando discutirmos sobre os principais pontos polêmicos relacionados ao ISSQN.

Em relação à alíquota, Machado (2014, p.139) discorre que, no Direito Tributário, ela “tem sido utilizada geralmente para indicar o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo”. Carvalho (2014, p.327) complementa que no Direito Tributário brasileiro, “a alíquota é a matéria submetida ao regime de reserva legal, integrando a estrutura da regra-modelo de incidência”. E juntamente com a base de cálculo, “dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico”.

Em relação ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, coube a Lei Complementar nº 116/2003, alterada pela Lei Complementar 157/2016, estabelecer limites máximos e mínimos. Com base na lei, temos:

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:
I – (VETADO)
II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

Pelo exposto acima, temos como alíquota máxima do ISSQN o percentual de 5% e como alíquota mínima o percentual de 2%. Cada município terá a liberdade para definir, tomando como base a Lista de Serviços, a alíquota que desejar para os serviços prestados em sua municipalidade, desde que constante de lei municipal.

2.3.2.1.3 Contribuintes e responsáveis

Como abordamos anteriormente, o Código Tributário Nacional (CTN) traz, em seu art. 121, definições relacionadas ao conceito de sujeito passivo da obrigação tributária. De acordo com o referido Código:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Para Hemétrio et al (2011), contribuinte e responsável tributário são sujeitos passivos da obrigação tributária, sendo o primeiro pertencente à relação jurídica tributária e o segundo designado por lei.

Doutrinariamente divide-se o contribuinte em, unitário e plúrimo. Sendo contribuinte unitário aquele que não realiza o fato jurídico tributário em conjunto com outros sujeitos, caracterizando esta possibilidade pelo contribuinte plúrimo, que exerce a relação jurídica com outros sujeitos, fazendo existir assim, a solidariedade tributária. Sempre que se identificar mais de um contribuinte, todos serão caracterizados como responsáveis solidários pela obrigação tributária, ou seja, pelo pagamento do tributo.

Com base no art. 5º da Lei Complementar nº 116/2003, o contribuinte do Imposto Sobre Serviços é o **prestador do serviço**. Numa análise não rigorosamente técnica, Amaro (2014, p. 325) discorre que “o contribuinte pode ser identificado como a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal”. Para o autor, essa noção não é precisa, porquanto o fato gerador muitas vezes não corresponde a um ato do contribuinte, mas sim a uma situação na qual se encontra (ou com a qual se relaciona) o contribuinte.

Por sua vez, quando a lei atribuir responsabilidade crédito tributário a terceiro, mesmo antes de ocorrido o fato gerador, aparece, então, a figura do responsável tributário (ou substituto tributário). Assim, após a ocorrência da relação tributária o responsável tributário (substituto) ocupará o polo passivo a obrigação tributária junto ao fisco, é que ocorre com o imposto sobre serviço retido na fonte, ao passo em que o tomador do serviço o é responsável pelo recolhimento do tributo ao fisco municipal (HEMÉTRIO et al, 2011).

Ainda em relação ao responsável, dispõe ainda o CTN em seu art. 128:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Com base no CTN, fica claro que a lei pode excluir o contribuinte do pagamento do tributo, atribuindo essa responsabilidade a uma terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador. É importante esclarecer que o termo “terceira pessoa”, utilizado pelo CTN, é porque a primeira pessoa, no caso, seria o Fisco (art. 119, CTN) e segunda pessoa, o contribuinte (art. 121, I, CTN). Sendo assim, o que o art. 128 tenta estabelecer como regra é que a responsabilidade tributária por substituição ocorre quando, em virtude de disposição expressa em lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou situação tributados. Nessa hipótese, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto pelo sujeito passivo indireto (CASSONE, 2015, p. 154). Em função disso, coube à Lei Complementar nº 116/2003 estabelecer em seu art. 6º a seguinte regra:

Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 3º No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 4º No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

2.3.2.1.4 Da Lista de Serviços

A Lista de Serviços constitui num elenco de serviços autorizados por lei para tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Desde o Decreto-lei nº 406/68 até o advento da Lei Complementar nº 157/2016, que alterou a Lei Complementar nº 116/2003, diversas listas de serviços foram criadas. O Quadro 2 abaixo apresenta uma sequência cronológica dessas alterações.

Quadro 2 – Cronologia das alterações da Lista de Serviços

BASE LEGAL	QUANTIDADE DE ITENS
Decreto-lei 406/68	Apresentava 29 itens de serviços
Decreto-lei 834/69	Amplia para 66 itens de serviços
Lei Federal 7.192/84	Amplia para 67 itens de serviços
Lei Complementar 56/87	Amplia para 100 itens de serviços
Lei Complementar 100/99	Amplia para 101 itens de serviços
Lei Complementar 116/2003	Atualiza a lista de serviços, instituindo 40 itens e 197 subitens
Lei Complementar 157/2016	Mantem os 40 itens e amplia para 203 a quantidade de subitens

Fonte: elaborado pela autora

Para uma melhor visualização dos serviços que atualmente podem ser tributados pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), apresentamos na sequência a Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, após as alterações sofridas por meio da Lei Complementar 157/2016.

Quadro 3 – Lista de Serviços anexa à Lei complementar nº 116/2003

LISTA DE SERVIÇOS	
1 – Serviços de informática e congêneres.	
1.01	Análise e desenvolvimento de sistemas.
1.02	Programação
1.03	Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
1.04	Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
1.05	Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
1.06	Assessoria e consultoria em informática.
1.07	Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
1.08	Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.
1.09	Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).
2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.	
2.01	Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.	
3.01	(VETADO)
3.02	Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.
3.03	Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands , quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
3.04	Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
3.05	Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.
4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.	
4.01	Medicina e biomedicina.
4.02	Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.
4.03	Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.
4.04	Instrumentação cirúrgica.
4.05	Acupuntura.
4.06	Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.
4.07	Serviços farmacêuticos.
4.08	Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.
4.09	Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.
4.10	Nutrição.
4.11	Obstetrícia.
4.12	Odontologia.
4.13	Ortótica.
4.14	Próteses sob encomenda.
4.15	Psicanálise.
4.16	Psicologia.
4.17	Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.
4.18	Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.
4.19	Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.
4.20	Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
4.21	Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
4.22	Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23	Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.
5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.	
5.01	Medicina veterinária e zootecnia.
5.02	Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.
5.03	Laboratórios de análise na área veterinária.
5.04	Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.
5.05	Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.
5.06	Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
5.07	Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
5.08	Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.
5.09	Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.
6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.	
6.01	Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.
6.02	Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.
6.03	Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.
6.04	Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.
6.05	Centros de emagrecimento, spa e congêneres.
6.06	Aplicação de tatuagens, piercings e congêneres. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).
7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.	
7.01	Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.
7.02	Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
7.03	Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.
7.04	Demolição.
7.05	Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
7.06	Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.
7.07	Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.
7.08	Calafetação.
7.09	Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.
7.10	Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.
7.11	Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.
7.12	Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.
7.13	Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.
7.14	(VETADO)
7.15	(VETADO)
7.16	Florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
7.17	Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.
7.18	Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagoas, represas, açudes e congêneres.
7.19	Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.
7.20	Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.
7.21	Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria,

	estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.
7.22	Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.
8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.	
8.01	Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.
8.02	Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.
9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.	
9.01	Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).
9.02	Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.
9.03	Guias de turismo.
10 – Serviços de intermediação e congêneres.	
10.01	Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.
10.02	Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.
10.03	Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.
10.04	Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (factoring).
10.05	Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.
10.06	Agenciamento marítimo.
10.07	Agenciamento de notícias.
10.08	Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.
10.08	Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.
10.10	Distribuição de bens de terceiros.
11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.	
11.01	Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.
11.02	Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
11.03	Escolta, inclusive de veículos e cargas.
11.04	Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.
12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.	
12.01	Espetáculos teatrais.
12.02	Exibições cinematográficas.
12.03	Espetáculos circenses.
12.04	Programas de auditório.
12.05	Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.
12.06	Boates, taxi-dancing e congêneres.
12.07	Shows, ballet, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
12.08	Feiras, exposições, congressos e congêneres.
12.09	Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.
12.10	Corridas e competições de animais.
12.11	Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.
12.12	Execução de música.
12.13	Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, ballet, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.
12.14	Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.

12.15	Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.
12.16	Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.
12.17	Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.
13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.	
13.01	(VETADO)
13.02	Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.
13.03	Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.
13.04	Reprografia, microfilmagem e digitalização.
13.05	Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016).
14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	
14.01	Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
14.02	Assistência técnica.
14.03	Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
14.04	Recauchutagem ou regeneração de pneus.
14.05	Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
14.06	Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.
14.07	Colocação de molduras e congêneres.
14.08	Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.
14.09	Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.
14.10	Tinturaria e lavanderia.
14.11	Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.
14.12	Funilaria e lanternagem.
14.13	Carpintaria e serralheria.
14.14	Guincho intramunicipal, guindaste e içamento. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016).
15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	
15.01	Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.
15.02	Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.
15.03	Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.
15.04	Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.
15.05	Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.
15.06	Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.
15.07	Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.
15.08	Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito;

	estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.
15.09	Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing).
15.10	Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.
15.11	Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.
15.12	Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.
15.13	Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.
15.14	Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.
15.15	Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.
15.16	Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.
15.17	Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.
15.18	Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.
16 – Serviços de transporte de natureza municipal.	
16.01	Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
16.02	Outros serviços de transporte de natureza municipal. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).
17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.	
17.01	Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.
17.02	Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres.
17.03	Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.
17.04	Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.
17.05	Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.
17.06	Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.
17.07	(VETADO)
17.08	Franquia (franchising).
17.09	Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.
17.10	Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.
17.11	Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).
17.12	Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.
17.13	Leilão e congêneres.
17.14	Advocacia.
17.15	Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.

17.16	Auditoria.
17.17	Análise de Organização e Métodos.
17.18	Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.
17.19	Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.
17.20	Consultoria e assessoria econômica ou financeira.
17.21	Estatística.
17.22	Cobrança em geral.
17.23	Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (factoring).
17.24	Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.
17.25	Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.	
18.01	Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.
19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.	
19.01	Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.
20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.	
20.01	Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.
20.02	Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.
20.03	Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.
21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.	
21.01	Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.
22 – Serviços de exploração de rodovia.	
22.01	Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.
23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.	
23.01	Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.
24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.	
24.01	Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners , adesivos e congêneres.
25 - Serviços funerários.	
25.01	Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.
25.02	Translado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
25.03	Planos ou convênio funerários.
25.04	Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.
25.05	Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento. (Incluído pela Lei Complementar nº 157,

	de 2016)
26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e congêneres.	
26.01	Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e congêneres.
27 – Serviços de assistência social.	
27.01	Serviços de assistência social.
28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.	
28.01	28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.
29 – Serviços de biblioteconomia.	
29.01	Serviços de biblioteconomia.
30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.	
30.01	Serviços de biologia, biotecnologia e química.
31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.	
31.01	Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.
32 – Serviços de desenhos técnicos.	
32.01	Serviços de desenhos técnicos.
33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.	
33.01	Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.
34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.	
34.01	Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.
35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.	
35.01	Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.
36 – Serviços de meteorologia.	
36.01	Serviços de meteorologia.
37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.	
37.01	Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.
38 – Serviços de museologia.	
38.01	Serviços de museologia.
39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.	
39.01	Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).
40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.	
40.01	Obras de arte sob encomenda.

Fonte: Lei complementar nº 116/2003

2.3.2.1.5 Das alterações promovidas pela Lei Complementar 157/2016

O final do ano de 2016 foi marcado por uma importante mudança na legislação do ISSQN. Como dissemos inicialmente, até o advento da Lei Complementar nº 116/2003, o ISSQN era regido pelo Decreto-lei 406/68. Entretanto, diante das diversas situações novas na área de serviços e da necessidade de adequação da legislação a uma nova realidade na área de serviços, a tentativa de mudança na lei era fundamental. Entretanto, mesmo com as inovações trazidas pela Lei Complementar nº 116/2003, especialmente no que se refere à nova configuração ou classificação da Lista de Serviços e da criação de um novo conceito para o local do recolhimento do ISSQN (o do estabelecimento prestador), algumas lacunas ainda restaram, ficando a cargo da Lei Complementar 157/2016 esse preenchimento.

A Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016, teve por objetivo alterar a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza; a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa) e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”.

No que se refere ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), a referida lei alterou, entre outros pontos, três pontos principais: (1) ampliação de subitens da Lista de Serviços; (2) novas regras quanto ao local de recolhimento do imposto para determinados tipos de serviço; (3) definição da alíquota mínima.

Em relação à **ampliação dos subitens da Lista de Serviços**, é interessante notar que com a Lei Complementar nº 116/2003 foi adotada uma nova metodologia de caracterização dos serviços (vide Lista de Serviços acima). Foram criados 40 itens e, dentro de cada item, foram definidos subitens, totalizando um número de 197 subitens. A Lei Complementar nº 157/2016, embora tenha mantido os 40 itens, ampliou o número de subitens para 203. Foram acrescentados 6 novos subitens (1.09, 6.06, 14.14, 16.02, 17.25 e 25.05). Além disso, foi alterada a redação de 8 subitens (1.03, 1.04, 7.16, 11.02, 13.05, 14.05, 16.01 e 25.02).

Quanto às **novas regras quanto ao local de recolhimento do ISSQN**, é preciso reiterar que essa regra não foi geral, mas apenas para alguns subitens, a saber, 4.22 e 4.23 (que envolve os planos de saúde), 5.09 (planos de saúde veterinária), 15.01 (administradoras de cartão de crédito e débito) e 10.04 e 15.09 (que envolve os serviços de arrendamento, leasing, franquia e factoring). Essas atividades, antes da Lei Complementar 157/2016, recolhiam o imposto no local do estabelecimento prestador, ou mais especificamente, no local de cadastro de prestador do serviço. Após o advento da lei, essas atividades passaram a recolher no local do domicílio do tomador do serviço⁴.

Quanto à **definição da alíquota mínima**, até antes da Lei Complementar 157/2016, a menor alíquota de incidência do ISSQN (2%) era estabelecida pelo Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Coube à nova lei complementar, em seu art. 8º-A,

⁴ De acordo com site Consultor Jurídico (2018), o ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), Alexandre de Moraes, suspendeu as mudanças no local de incidência e cobrança de ISS previstas na Lei Complementar 157/2016. Em liminar proferida, o ministro entendeu que a dificuldade na aplicação da lei ampliou conflitos de competência entre municípios, o que afronta o princípio constitucional da segurança jurídica. A liminar será enviada ao Plenário do STF para confirmação.

definir essa alíquota mínima, a saber, manteve os mesmos 2% como já existia, todavia, agora, em lei, e em uma lei específica.

2.3.2.2 Dos pontos polêmicos do ISSQN

O ISSQN “sempre foi um imposto envolvido em situações polêmicas” (ROCHA, 2017)⁵. Embora seja um tributo de uma legislação não tão complexa, como a do ICMS ou do IRPJ, por exemplo, o ISSQN tem algumas particularidades. O grande problema relacionado ao ISSQN está no fato de que o mesmo é regulado por lei municipal e como o Brasil possui mais de 5 mil municípios haverá, fatalmente, mais de 5 mil legislações diferentes, em uma crescente tensão entre entes públicos (prefeituras) e os contribuintes (prestadores de serviço).

Não bastando essa tensão entre ente público e contribuinte, há de se levar em consideração também a tensão existente entre próprios entes públicos, ou seja, entre município e município. De acordo com reportagem veiculada pelo Jornal do Comércio (2011), em matéria intitulada “Guerra fiscal reacende a polêmica sobre o ISSQN”, o jornal afirma que:

Os benefícios fiscais concedidos pelos governos a fim de atrair empresas são um mecanismo bastante comum. Quando se fala em guerra fiscal logo se pensa em estados, mas existe também entre os municípios. Motivadas pela necessidade de aumento de receita, as prefeituras também realizam essas manobras tributárias com relação ao Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). Para atrair empresas de serviços que recolhem ISSQN, as administrações fazendárias municipais reduzem as alíquotas do imposto, promovendo verdadeiras disputas fiscais. Mas, nesse esforço de arrecadação, muitos contribuintes acabam pagando o imposto em duplicidade. É o caso de instituições que possuem sede em uma cidade e prestam serviços em outra: além de pagar o imposto no local sediado, têm o tributo recolhido na fonte, gerando tributação dupla.

Pretendia-se por meio das alterações ocorridas com a promulgação da Lei Complementar 116/2013, que substituiu o Decreto-lei 406/68, dirimir dúvidas e conflitos referentes à tributação do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, que se transformou em alvo de disputas judiciais envolvendo a legitimidade de sua cobrança em determinadas situações. A título de exemplo, podemos destacar algumas situações: (1) o local do recolhimento do ISSQN; (2) a inclusão de material na base de cálculo do ISSQN; (3) a taxatividade da Lista de Serviços; (4) a substituição tributária relativa ao ISSQN; (5) o

⁵ Frase apresentada pelo prof. Dr. Alexssandro Campanha em uma de minhas primeiras orientações no ano de 2017 acerca da escolha do tema e sua delimitação.

alcance do conceito de sociedade de profissionais; (6) tributação do ISSQN sobre serviços gratuitos; (7) locação de bens móveis, entre outras situações tributáveis.

É óbvio que a discordância entre entes públicos (entre os municípios) ou entre os entes públicos e contribuintes tem levado a uma infinidade de ações judiciais e uma boa discussão no âmbito acadêmico, científico, contábil e tributário. O objetivo da pesquisadora nas linhas que se seguem é discutir um pouco sobre alguns desses pontos polêmicos, trazendo, numa linguagem simples e sem a intenção de esgotar a discussão ou se posicionar contra ou favor, o que dizem alguns autores da área e os tribunais superiores do país, a exemplo do Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ).

2.3.2.2.1 Do local de recolhimento do ISSQN

O local do recolhimento do ISSQN se destaca entre os principais pontos polêmicos. De acordo com Hemétrio et al (2011, p. 14), até o advento da Lei Complementar 116/03, os tribunais brasileiros, sobretudo o Superior Tribunal de Justiça (STJ), decidiam sempre como o local do recolhimento do ISSQN o local (ou município) onde tivesse ocorrida a prestação do serviço. Nesse caso prevalecia a regra que até então valia para os serviços de construção civil. Esse entendimento dos tribunais superiores resolvia quase que totalmente os casos e conflitos de guerra fiscal travados pelos municípios brasileiros.

O superior tribunal de Justiça vinha entendendo que competente para a cobrança do ISS seria o Município em cujo território ocorre a prestação do serviço, sendo que seria irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador, com esta orientação jurisprudencial, interpretando o art. 12 do Decreto Lei nº 406/68[...]. (HEMÉTRIO et al, 2011, p. 14)

Segundo Campanha (2017), boa parte dos municípios tinha em suas legislações tributárias a previsão legal para cobrança do ISSQN no local da prestação do serviço. Acontece que, além dessa regra, os municípios estabeleciam, ainda, que qualquer contribuinte que, tendo cadastro naquele município, mesmo que se a prestação do serviço ocorresse em outro lugar ou município, estaria obrigado a recolher o imposto no município de cadastro. Essa situação gerava uma infinidade de recursos, que acabavam chegando aos tribunais superiores e, em virtude da situação, prevalecia o local da prestação do serviço.

Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/03, foram realizados alguns ajustes visando à minimização das dúvidas. Em seu art. 3º, coube à lei estabelecer que o serviço considera-se prestado e o imposto devido **no local do estabelecimento prestador** ou,

na falta do estabelecimento, **no local do domicílio do prestador**. Em tese, segundo Campanha (2017), a regra geral para o recolhimento do ISSQN passaria a ser o local do estabelecimento prestador que, conforme a mesma lei, em seu art. 4º, diz que se considera estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Pelo que ficou estabelecido, a regra geral do recolhimento do ISSQN não é o local da prestação do serviço, mas sim o **local do estabelecimento prestador**, daí o porquê de a lei estabelecer algumas exceções, que passariam a recolher o imposto no **local da prestação do serviço**. De acordo com o art. 3º, incisos I a XXV, da Lei Complementar 116/03, alterado pela Lei Complementar 157/16, devem recolher o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza no local:

- I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;
- II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;
- III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;
- IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;
- V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;
- VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;
- VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;
- VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;
- IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;
- X – (VETADO)
- XI – (VETADO)
- XII - do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
- XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;
- XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;
- XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Mas onde residiria a polêmica quanto ao local do recolhimento do ISSQN? De acordo com Campanha (2017), enquanto o prestador de serviço prestar serviço onde ele esteja cadastrado não há nenhuma polêmica, pois o local de recolhimento do imposto coincide com o local onde o serviço foi prestado e com o local de cadastro do contribuinte. O problema surge quando o prestador do serviço presta o seu serviço em local diferente de onde está cadastrado, pois onde ele deve pagar, no local onde o serviço foi prestado ou no local onde esteja cadastrado?

Quando a lei definiu o local de recolhimento do ISSQN como o local do estabelecimento prestador do serviço, a lei não definiu se esse local seria onde houve a prestação do serviço ou onde o contribuinte estivesse cadastrado. De acordo com Campanha (2017), o local do estabelecimento prestador pode tanto um como o outro, desde que seja identificada a unidade econômica ou profissional prestadora do serviço. Para o professor, o recolhimento do ISSQN é devido ao município onde houver a unidade econômica ou profissional prestadora do serviço, respeitadas as exceções constantes do art. 3º da Lei Complementar nº 116/03.

Na sequência, comentário dado por Roberto Tauil (2014) sobre esse ponto polêmico relacionado ao ISSQN quanto ao local do recolhimento do imposto.

Está aí a decisão completa que, por certo, vai gerar novas discussões. De fato, interpretar a norma jurídica traz certas dificuldades, mas, ao compararmos os preceitos estabelecidos no DL 406/68 e na LC 116/03 torna-se difícil entender interpretações tão diferenciadas como as definidas pelo STJ. Diz o DL 406/68: “Considera-se local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador”. Diz a LC 116/03: “O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, ou na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, (...)”. A não ser pelas exceções (abundantes na LC 116/03) os textos acima não soam tão dissonantes a ponto de dizer que o primeiro trata da “sede do prestador” e o segundo onde o “serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprova haver unidade econômica ou profissional da entidade prestadora”. Afinal, o DL 406/68 nada declara sobre “sede do prestador”, mas de “estabelecimento prestador”. Tal definição gera grandes dúvidas: se a empresa prestadora tiver uma sede e três filiais em três municípios distintos, e prestar serviço em outro Município, o ISS terá de ser atribuído ao Município onde a empresa estiver sediada? E se o serviço foi prestado por uma filial mais próxima do Município do tomador do serviço? E podemos chegar ao absurdo de que o Município onde a empresa estiver sediada poderá cobrar o ISS dos serviços prestados pelas filiais, localizadas em outros Municípios? Ainda bem que restam poucos casos do tempo do DL 406/68, caso contrário os Municípios não poderiam cobrar o imposto das agências bancárias, e tudo seria centralizado nas matrizes das instituições financeiras. Chegamos ao ponto em que muitos Municípios estão exigindo de prestadores de fora a emissão de nota fiscal “avulsa”, emitida no local da prestação, a fim de cobrar o ISS no próprio Município e evitar que a empresa pague o imposto no Município de origem, isto é, onde se localiza a sua sede (ou filial). Tais problemas continuarão a existir enquanto não for alterado radicalmente o conceito de local de incidência do ISS na lei federal complementar (TAUIL, 2015).

2.3.2.2.2 Da inclusão de material na base de cálculo do ISSQN

Talvez um dos pontos mais polêmicos relacionados ao ISSQN, a inclusão de material ou insumo na base de cálculo tem levado muitos contribuintes a recorrerem de autuações de fiscos municipais. De acordo com a Lei Complementar 116/03, em seu art. 7º, a **base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço**. Mas o que vem a ser o preço do serviço? Será que preço do serviço diz respeito apenas à mão-de-obra ou os materiais utilizados ou fornecidos também estariam incluídos dentro do conceito de preço do serviço como se referiu à lei complementar? A seguir analisaremos alguns posicionamentos acerca da matéria.

Um dos posicionamentos existentes é apresentado por Campanha (2017). O mesmo ensina que um determinado serviço pode envolver a inclusão de material ou não em sua base de cálculo. Quando o serviço não envolver material, não há qualquer dúvida, pois a alíquota do ISSQN incidirá sobre a base de cálculo total informada. O problema passa a surgir quando existe material ou insumo envolvido. O professor explica que quando houver material, o ISSQN obedecerá às regras da lei, ou seja, abate-se o material quando a lei mandar abater (por exemplo, quando o material estiver sujeito à incidência do ICMS) e não abate material quando

a lei determinar que não haja abatimento. Em relação a isso, Campanha (2017) dá como exemplo os seguintes itens da Lista de Serviços:

a) Casos em que a lei manda abater (não incluir na base de cálculo):

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

(...)

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

b) Casos em que a lei manda não abater (incluir na base de cálculo):

9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

(...)

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembarço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

Entendidas estas duas situações (quando a lei mandar abater e quando a lei mandar não abater), é preciso destacar uma regra criada pela a Lei Complementar 116/03 ao se referir a determinados itens da Lista de Serviços. De acordo com o art. 7º, § 2º, I, da referida lei, não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05. A polêmica que se apresenta aqui diz respeito à inclusão de material ou a sua não inclusão na base de cálculo dos serviços descritos nos itens 7.02 e 7.05.

De acordo com a Lista de Serviços temos:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

(...)

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

De acordo com Campanha (2017), no art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar nº 116/03 existem duas possibilidades de interpretação do texto legal, a saber: a do abatimento de todo tipo de material relacionado aos serviços incluídos nos itens 7.02 e 7.05 e a do abatimento de alguns tipos de material. Para o autor, o abatimento de material em relação aos itens 7.02 e 7.05 é um procedimento correto, porém, o conflito vai existir se o abatimento é total ou parcial, e nesse caso, vai depender do tipo de material considerado na base de cálculo.

Muito embora não seja essa a visão predominante, para Campanha (2017), o abatimento de material deve ocorrer apenas em relação a alguns tipos de material. Pelo que se pode analisar nos argumentos apresentados pelo professor, corroborado com a Resolução nº 131, de 06 de dezembro de 2016, do Comitê Gestor do Simples Nacional, há três tipos de material a serem considerados na prestação de serviço dos itens 7.02 e 7.05: a primeira, quando adquire material de terceiros; a segunda, quando produz material para a uma determinada obra dentro do próprio canteiro de obras e, a terceira, quando produz material para uma determinada obra fora do respectivo canteiro, mesmo que adquira os componentes (insumos) para tal produção na mão de terceiros.

Para as duas primeiras situações (aquisição de material de terceiros e produção de material dentro do canteiro de obras), o valor dos respectivos materiais devem ser incluídos na base de cálculo do ISSQN para efeito de cálculo do custo dos serviços prestados (CSP). Somente na terceira situação (produção de material fora do canteiro de obras) fica a empresa de construção civil beneficiada quanto ao abatimento dos materiais aplicados, pois nesta situação, ao dar saída de seu estabelecimento dos respectivos materiais produzidos, estará promovendo a realização do fato gerador do ICMS. E onde há a cobrança do ICMS não existe cobrança quanto ao ISSQN, e vice-versa (CAMPANHA, 2017).

Existe farta teoria no direito tributário que nos ensina sobre a existência de dois tipos básicos de impostos: os impostos diretos, quando atingem apenas o contribuinte, sem a real possibilidade de transferência do encargo tributário a terceiros. E os impostos indiretos, aqueles em que existe a possibilidade da transferência do encargo tributário a terceiros (consumidor final). Nesta última tipificação tributária aparecem dois personagens importantes. O primeiro do contribuinte de direito, aquele previsto na legislação como obrigado a recolher o tributo, e o segundo do contribuinte de fato, na qual não lhe pesa nenhuma obrigação tributária por tratar-se de consumidor do produto, mercadoria ou serviço, apesar de receber o ônus tributário (CAMPANHA, 2107).

Vale salientar, ainda, que na ocorrência de fatos que gerem a cobrança de impostos que não sejam recuperáveis em operações futuras através do regime de compensação tributária, o valor pago anteriormente na operação de compra (aquisição de material, por exemplo), deve ser computado como custo de aquisição, integrando o preço final. Ora, prestadores de serviço que adquiram material de terceiros para utilização como insumos em seus serviços (construção civil, por exemplo) não estão sujeitos ao regime de compensação tributária do ICMS pago quando da aquisição do material utilizado na obra, pois eles como prestadores de serviço se enquadram como consumidores destes materiais (contribuinte de fato). A própria Lei Complementar 87/1996 que regulamenta sobre o ICMS (art. 3º) discorre:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar; (grifo nosso)

É importante se atentar, também, para o que a Lei Complementar nº 116/2003 determina em seu art. 1º, § 2º, quando diz.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. (grifo nosso)

Campanha (2017) continua dizendo que, se o ICMS pago como contribuinte de fato pelo prestador do serviço quando da aquisição dos materiais de terceiros não se sujeita ao regime de compensação, este mesmo imposto (ICMS) deve ser incluído nos custos dos serviços prestados por não se tratar de um imposto recuperável. Por extensão interpretativa, se o imposto pago entra como custo dos serviços, é óbvio que os materiais adquiridos que geraram o imposto (ICMS) também entram como custo dos serviços, já que a incidência do ICMS é *por dentro*, ou seja, integra o próprio preço do material.

Esta interpretação acima, como afirma Campanha (2017), é reforçada pela própria Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Ao analisar o item 7.02, coube ao legislador federal deixar bem claro que haverá a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) por serviços relacionados a execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras

obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos, exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS.

O legislador federal estabeleceu que não entraria na composição da base de cálculo do ISSQN o fornecimento de mercadoria quando produzidas pelo prestador e fora do local da prestação, uma vez que, nesta situação, haveria sujeição ao ICMS. Em qualquer outra hipótese haveria, segundo entendimento de Campanha (2017), a incidência do ISSQN. A dedução permitida para fins de apuração da base de cálculo do ISSQN é, unicamente, referente a materiais aplicados em obra de construção civil e quando produzidas pelo próprio prestador fora do local da obra. A não incidência do ISSQN se justifica pela cobrança do ICMS quando da saída do material do estabelecimento para o respectivo canteiro de obras.

A seguir, algumas decisões de tribunais brasileiros sobre a matéria.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO DOS MATERIAIS EMPREGADOS E DAS SUBEMPREITADAS. POSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. O STF, por ocasião do julgamento do RE 603.497/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 16/9/2010, reconheceu a repercussão geral sobre o tema, consoante regra do art. 543-B, do CPC, e firmou entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil.
2. No mesmo sentido, o eminente Ministro Carlos Ayr es Britto, no Agravo Regimental no RE 599.582/RJ, DJ de 29/6/2011, assentou: "A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que o art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Pelo que é possível a dedução da base de cálculo do ISS dos valores dos materiais utilizados em construção civil e das subempreitadas." 3. Este Tribunal já emitiu pronunciamento, respaldado na linha de pensar adotada pela Corte Suprema, confira-se: REsp 976.486/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10/8/2011 e AgRg no AgRg no REsp 1.228.175/MG, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 1/9/2011.
4. Agravo regimental não provido. (AgRg no AgRg no Ag 1410608/RS – Rel. Min. Benedito Gonçalves – Dje 21/10/2011)

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE. RE 603.497 /MG. REPERCUSSÃO GERAL. EMBARGOS ACOLHIDOS.

1. O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o RE 603 .497/MG, com repercussão geral reconhecida, reiterou seu entendimento no sentido de que é possível deduzir da base de cálculo do ISS o valor dos materiais utilizados na prestação de serviço de construção civil.
2. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para conhecer do agravo de instrumento e dar provimento ao recurso especial, reconhecendo a

possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos valores dos materiais utilizados em construção civil e das subempreitadas".
(EDcl nos EDcl no AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO N°
1.262.610 – MG 2009/0245956-7 – 22.11.2012)

Além dessa visão acerca do abatimento de apenas parte do material, existe outra que tem prevalecido nas decisões dos tribunais: aquela que, em se tratando dos itens 7.02 e 7.05, deva se abater todo tipo de material, devendo o ISSQN incidir praticamente sobre o valor da mão-de-obra utilizada. Segundo o entendimento de Patrocínio (2017), não se incluem na base de cálculo do ISS incidente sobre serviços de construção civil o valor dos materiais fornecidos pelo prestador, independentemente de qual seja a sua origem, ou seja, se foram produzidos pelo prestador no canteiro de obras ou se foram adquiridos de terceiros, como mercadorias. O pressuposto legal para o exercício deste direito é o fornecimento e o emprego destes materiais na obra de construção civil. Vejamos uma decisão:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DO VALOR DOS MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. DESINFLUÊNCIA DA DISTINÇÃO ENTRE MATERIAIS FORNECIDOS PELO PRÓPRIO PRESTADOR DO SERVIÇO E MATERIAIS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. I. A dedução do valor dos materiais, utilizados na construção civil, da base de cálculo do ISSQN, conforme previsão do Decreto-lei 406/68 e da Lei Complementar 116/2003, abrange tanto os materiais fornecidos pelo próprio prestador do serviço, como aqueles adquiridos de terceiros. O que importa, segundo o entendimento pretoriano atual, é que os materiais sejam empregados na construção civil. II. Na forma da jurisprudência, "'Após o julgamento do RE n° 603.497, MG, a jurisprudência do Tribunal passou a seguir o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à legalidade da dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do imposto sobre serviços, incluído o serviço de concretagem. Agravo regimental desprovido' (AgRg no AREsp 409.812/ES, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, DJe 11/04/2014). Precedentes: AgRg no REsp 1.370.927/MG, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 12/09/2013; EDcl no AgRg no REsp 1.189.255/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 05/11/2013; AgRg no REsp 1.360.375/ES, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/09/2013" (STJ, AgRg no AREsp 520.626/MG, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 13/08/2014). III. Agravo Regimental improvido. (AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL N° 664.012 - RJ)

Patrocínio (2017) ressalta ainda que somente podem ser deduzidos os materiais fornecidos e empregados na obra de forma permanente, não podendo ser excluídos da base de cálculo do ISSQN os materiais de consumo ou de curta duração, cuja vida útil se esgota com o próprio serviço, como as ferramentas e máquinas necessárias à execução da obra. Sobre isso Tauil (2013) comenta:

Assim, há uma diferença relevante entre “insumos” e “materiais”. No Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 662.125/RJ, o Ministro Relator, Ricardo Lewandowski, aceitou a tese do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro de que somente os materiais adquiridos pelo prestador e simplesmente repassados ao tomador seriam dedutíveis da base de cálculo. Disse o Ministro: “No caso do serviço de concretagem, os materiais cujo valor os devedores tributários pretendem, por vezes, abater da base de cálculo do tributo têm verdadeira natureza de insumo na produção indústria I do concreto, e não de material ‘fornecido’ ao comprador ou destinatário final. Nessas hipóteses, o que se fornece é o concreto pronto, e não individualmente os materiais que servem à sua elaboração industrial, como água, areia, cimento e brita”. De tal decisão, seria possível concluir que materiais dedutíveis da base de cálculo são aqueles já elaborados, confeccionados e prontos ao uso, como portas, janelas, tijolos, telhas, tubos, conexões, fios, cabos, ladrilhos, pisos cerâmicos, pedras de revestimentos, enfim, materiais que não sejam matérias-primas que ainda sofrerão modificações no preparo da obra, como cimento, tinta, areia, brita, madeira etc (TAUIL, 2013).

2.3.2.2.3 Da taxatividade da Lista de Serviços

Os pontos polêmicos relacionados sobre a taxatividade da Lista de Serviços envolvem questões relacionadas ao alcance da referida lista. Pode o fisco municipal ir além da letra da lei no que se refere aos serviços tipificados na Lista de Serviços, ou pode o fisco, de modo interpretativo, ir além da letra da lei? Embora seja um ponto polêmico, talvez esse seja em menor proporção do que os dois anteriores.

De toda sorte, como a atividade do fisco municipal é uma atividade vinculada, ou seja, vinculada ao que determina a lei (art. 3º do CTN), há na lista de serviços a permissão para que o poder público municipal alcance determinados serviços, mesmo quando estes não estejam presentes literalmente na lei. Para isso, foi utilizado um termo largamente mencionado na lei, a saber, o termo “congêneres”, assim como outros que preservam a mesma intenção do legislador como, por exemplo, “qualquer natureza” ou “similares”. Diversos itens e subitens da Lista de Serviços trazem estes termos. Vejamos uma relação com todos eles:

Tabela 1 – Itens e subitens que constam os termos “congêneres” ou “qualquer natureza”

ITEM DA LISTA DE SERVIÇOS	SUBITEM DA LISTA DE SERVIÇOS
1 – Serviços de informática e <u>congêneres</u> .	1.03 e 1.04
2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de <u>qualquer natureza</u> .	2.01
3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e <u>congêneres</u> .	3.03
4 – Serviços de saúde, assistência médica e <u>congêneres</u> .	4.02, 4.03, 4.17, 4.18, 4.19, 4.21 e 4.22

5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e <u>congêneres</u>.	5.02, 5.04, 5.05, 5.07 e 5.08
6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e <u>congêneres</u>.	6.01, 6.02, 6.03, 6.05 e 6.06
7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e <u>congêneres</u>.	7.01, 7.05, 7.06, 7.07, 7.10, 7.13, 7.16, 7.17, 7.18, 7.20 e 7.22
8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de <u>qualquer grau ou natureza</u>.	8.02
9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e <u>congêneres</u>.	9.01 e 9.02
10 – Serviços de intermediação e <u>congêneres</u>.	10.09
11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e <u>congêneres</u>.	
12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e <u>congêneres</u>.	12.05, 12.06, 12.07, 12.08, 12.13, 12.15, 12.16 e 12.17
13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.	13.02 e 13.03
14 – Serviços relativos a bens de terceiros.	14.05, 14.07 e 14.08
15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.	15.01, 15.05, 15.05, 15.08 e 15.14
17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e <u>congêneres</u>.	17.01, 17.02, 17.10, 17.13, 17.18 e 17.24
18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e <u>congêneres</u>.	18.01
19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e <u>congêneres</u>.	19.01
20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.	20.01, 20.02 e 20.03
23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e <u>congêneres</u>.	23.01

24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e <u>congêneres</u>.	24.01
26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e <u>congêneres</u>.	26.01
28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de <u>qualquer natureza</u>.	28.01
31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e <u>congêneres</u>.	31.01
33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e <u>congêneres</u>.	33.01
34 – Serviços de investigações particulares, detetives e <u>congêneres</u>.	34.01

Fonte: Elaborado pela autora

O interessante dessa polêmica em relação à taxatividade da Lista de Serviços, como explica Campanha (2017), é que a referida lista é taxativa (não pode ter a ampliada a sua interpretação) no sentido vertical, ou seja, se existe na Lista de Serviços 40 itens com seus respectivos subitens, conforme o que foi estabelecido pela Lei Complementar nº 116/203, não pode o município criar ou incluir outros itens ou subitens. Porém, no sentido horizontal, ou seja, dentro de cada item ou subitem, por uma questão de interpretação, pode o município alcançar determinadas atividades ou serviços, mesmo que elas não estejam presentes na letra da lei. Sobre este assunto, vale lembrar o que Aliomar Baleeiro (1974, *apud* TAUIL, 2008) discorre em seu livro Direito tributário Brasileiro que “não se pode incluir na lista categoria que nela inexistente. Mas o que existe pode ser interpretado amplamente”.

O STJ adota posicionamento idêntico:

Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. (REsp 121428/RJ, 2ª Turma, 16.08.2004)

Sobre esta matéria, Tauil (2008) acrescenta:

Assim foi a decisão do Recurso Especial nº . 728.126-PR, do STJ, nos termos do voto do Ministro Castro Moreira: “A taxatividade não impede que seja feita uma leitura ampla e analógica de cada item constante da Lista de Serviços anexa ao

Decreto-lei nº. 406/68. O STF perfilhou tal entendimento no RE nº. 75.952-SP (Rel. Min. Thompson Flores) e hoje encontra-se sedimentado neste Tribunal. Assim é possível concluir que, embora taxativa, em sua enumeração, a Lista de Serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Se assim não fosse, ter-se-ia, pela simples mudança de nomenclatura de um serviço, a incidência ou não do imposto” (...). Este caminho começa também a ser seguido nos Tribunais Estaduais, como o voto da Desembargadora Leila Vani Pandolfo Machado, na Apelação Cível nº. 70010842821-2005: “É sabido que, embora a Lista de Serviços seja considerada taxativa quanto ao gênero, merece interpretação extensiva de modo a permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos a aqueles previstos, porém com diferentes nomenclaturas. Esse o entendimento jurisprudencial majoritário”.

2.3.2.2.4 Do alcance do conceito de sociedade de profissionais

Como discurremos inicialmente, quando tratamos sobre a base de cálculo do ISSQN, a regra geral prevista na Lei Complementar nº 116, art. 7º, é o preço do serviço. Como ensina Campanha (2017), “não é o valor econômico e nem o valor financeiro, mas o preço do serviço”. Existe, todavia, uma exceção quando o serviço for prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, prevista no art. 9º, § 1º do Decreto-lei n. 406/68, que se manteve em vigor, mesmo com a vigência da Lei Complementar nº 116/03.

De acordo com o Decreto-lei 406/68, “quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho”. Na sequência, o § 3º do mesmo art. 9º do Decreto-lei 406/68, que prevê a possibilidade de formação de sociedade para profissionais autônomos, ficou instituída a sociedade de profissionais.

A polêmica existente no que se refere à sociedade de profissionais está relacionada aos critérios de enquadramento nessa categoria de contribuintes criada pelo Decreto-lei 406/68. Será que qualquer sociedade, desde que constituída por profissionais autônomos, pode ser enquadrada como sociedade de profissionais e usufruir do benefício do recolhimento de um valor fixo de ISSQN, independentemente do faturamento recebido em determinados mês?

Diante das dúvidas em relação a este ponto, consultamos o fisco municipal de Vitória da Conquista, local onde foi realizada a pesquisa, no sentido de saber quais os critérios utilizados para o enquadramento como sociedade de profissionais. De acordo com o fisco municipal, para que uma sociedade formada por profissionais de profissões regulamentadas seja considerada como uma sociedade de profissionais, é necessário o cumprimento dos seguintes requisitos básicos (PMVC/2018):

1. Que os serviços se refiram àqueles mencionados no art. 210, § 4º da Lei Municipal 1259/2004 (Código Tributário Municipal) e que se referem aos seguintes itens da Lista de Serviços:
4.01 (Medicina e biomedicina), 4.02 (Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres), 4.06 (Enfermagem, inclusive serviços auxiliares), 4.08 (Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia), 4.11 (Obstetrícia), 4.12 (Odontologia), 4.13 (Ortóptica), 4.14 (Prótese sob encomenda), 4.16 (Psicologia), 5.01 (Medicina veterinária e zootecnia), 7.01 (Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres), 10.03 (Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária), 17.14 (Advocacia), 17.16 (Auditoria), 17.19 (Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares) e 17.20 (Consultoria e assessoria econômica ou financeira).
2. Que todos os sócios sejam habilitados para o exercício da mesma atividade profissional (exploração do mesmo ofício intelectual – trabalho profissional), o que a jurisprudência denomina de sociedade uni-profissional;
3. Que todos os sócios possuam registro no órgão de classe regulador da profissão;
4. Que a sociedade não preste serviço diferente da habilitação de seus sócios;
5. Que a sociedade de profissionais obedeça às condições de constituição e funcionamento estabelecidas pelo órgão de classe regulador;
6. Que o serviço objeto de constituição da sociedade seja prestado de forma direta e pessoal (responsabilidade pessoal) por cada um dos sócios, ou seja, sem delegação de responsabilidade e trabalho, o que não impede que o profissional contribuinte do ISS tenha o auxílio de um empregado;
7. Que a sociedade não seja sócia de outra sociedade;
8. Que a sociedade não tenha sócio pessoa jurídica;
9. Que a sociedade não tenha sócio com responsabilidade unicamente econômica (aporte de capital) ou administrativa (gerência ou administração);
10. Que a sociedade não seja uma sociedade empresária ou comercial, ou seja, aquela que exerce suas atividades por meio de uma organização operacional com estrutura fundada em pessoas e em meios materiais que se sobrepõem à atividade pessoal dos sócios podendo, no entanto, auferir lucro;
11. Que a retirada mensal dos sócios, a título de pró-labore, seja proporcional ao trabalho realizado por cada um deles e não às suas cotas, o que descaracterizaria o trabalho pessoal;
12. Que os lucros ou prejuízos da sociedade sejam distribuídos proporcionalmente ao trabalho desenvolvido por cada sócio e não às suas cotas, o que descaracterizaria o trabalho pessoal;
13. Que a sociedade seja constituída como sociedade simples, ou seja, aquelas sociedades que não exploram sua atividade econômica de forma empresarial, podendo ser constituída por cotas de responsabilidade limitada e ter registro na JUCEB.
14. Que a sociedade não possua estrutura organizacional ou funcional que remeta às características de uma organização empresarial, ou seja, que tenham por objetivo a redução de custos, a melhoria estrutural e o fortalecimento profissional;
15. Que a sociedade não esteja inscrita no Simples Nacional (exceto Contabilidade).

Em relação à sociedade de profissionais, os tribunais superiores brasileiros, a exemplo do Supremo Tribunal Federal (STF), através de julgamento de RE nº 244.149-0/RJ, fixou entendimento segundo o qual a prestação de serviço deve ser feita pessoalmente pelo profissional, não se aplicando o benefício às sociedades tidas como empresariais ou comerciais, em que os trabalhos resultantes não conservam a marca individual de seus autores, mas, ao contrário, são frutos de uma produção promíscua ou indistinta (FIGUEIREDO, 2004).

A seguir, algumas decisões dos tribunais superiores acerca do assunto:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL SEM CARÁTER EMPRESARIAL. TRATAMENTO PRIVILEGIADO. PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA (SÚMULA 07/STJ).

1. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF.
2. Nos termos do art. 9º, § 3º, do DL 406/68, têm direito ao tratamento privilegiado do ISS as sociedades civis uniprofissionais, que tem por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade social e sem caráter empresarial.
3. A matéria de fato é insuscetível de reexame em recurso especial (Súmula nº 07/STJ).
4. Recurso especial a que se nega provimento. (BRASIL, REsp 663.492/ES, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2005, DJ 13/02/2006, p. 673).

Tributário. ISS. Sociedade Uniprofissional de Prestação de Serviço Advogado. Decreto-Lei 406/68 (art. 9º, § 1º e 3º). Decreto – Lei 834/69. Lei Complementar nº 56/87. Leis Municipais/RJ 691/84 e 2080/93.

1. Sociedade profissional, sem caráter empresarial ou comercial, integrada por advogados para a prestação de serviços especializados, com responsabilidade pessoal, beneficia-se de tratamento fiscal diferenciado previsto em lei de específica regência (Dec. Lei 406/68, art. 9º, § 1º e 3º).
2. Precedentes jurisprudenciais.
3. Recurso provido. (BRASIL, REsp 125.947/RJ, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 31/08/1999, DJ 03/11/1999, p.81).

2.3.2.2.5 Da substituição tributária no ISSQN

De acordo com art. 128 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), “sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. A regra criada pelo CTN permite que se transfira a um terceiro a responsabilidade por recolher um tributo devido por uma pessoa (física ou jurídica). O propósito dessa regra, em tese, é facilitar o poder público (federal,

estadual ou municipal) quanto a fiscalização e o recolhimento do tributo devido em relação àquele por ele eleito, e que neste caso, será chamado de responsável tributário, ou simplesmente, substituto tributário (MEIRA JUNIOR, 2004).

Em relação ao ISSQN, Meira Junior (2004) destaca que essa prática já perseguia os municípios há bastante tempo em função do conflito jurídico criado pelo art. 12 do Decreto-lei 406/68 no tocante ao local do serviço, levando os municípios a realizar retenções por todos os serviços prestados em seu município, especialmente quando o prestador fosse domiciliado em outro município.

A partir da Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 3º, que definiu como regra geral o local do estabelecimento prestador como local de recolhimento do ISSQN e a criação de regras mais específicas para o recolhimento no local da prestação do serviço (exceções à regra geral), fica mais fácil compreender a substituição tributária. O art. 6º da referida lei complementar estabelece “que os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais”.

Com base no artigo citado acima, Meira Junior (2004) ensina que os municípios têm total liberdade para estabelecer as regras de retenção do ISSQN e atribuir ou não a responsabilidade pelo total das obrigações em substituição ao responsável principal, desde que, reforça o autor, o imposto seja devido ao Município em questão, de nada adiantando a previsão legal de retenção se o imposto não for de sua competência. Vale considerar, inclusive, que mesmo tendo o município a prerrogativa para criar as suas regras de retenção, o §2º do art.6º da Lei Complementar nº 116/03, estabelece os casos em que a retenção é obrigatória, independente de a lei municipal exigir ou não.

Art. 6º (...)

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar.

Com base no exposto acima, é possível resumir os casos de obrigatoriedade de retenção do imposto (substituição tributária) os seguintes tipos de serviços: importação de serviços (§2º, I); instalação de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas (3.05); obras de construção civil, hidráulica e elétrica e reforma (7.02, 7.19, 7.05, 7.17); demolição (7.04); varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento e reciclagem de lixo (7.09); limpeza, manutenção e conservação de vias, logradouros e imóveis (7.10 e 7.18); decoração e jardinagem (7.11); vigilância, segurança e monitoramento (11.01, 11.02, 11.04); diversão, lazer e entretenimento (item 12, exceto produção de shows - 12.13); serviços de transporte (item 16); fornecimento de mão de obra (17.05); planejamento e organização de feiras, exposições e congressos (17.10). Além dessas possibilidades, o município tem a liberdade para criar outras possibilidades de obrigatoriedade de retenção, desde que o imposto seja devido no município instituidor da regra.

3. METODOLOGIA

Para Fonseca (2002), *methodos* significa organização e *logos* significa estudo sistemático, pesquisa, investigação, ou seja, metodologia é o estudo do parâmetro, dos caminhos a serem percorridos para se realizar uma pesquisa ou um estudo, ou para se fazer ciência. A metodologia se interessa pela validade do caminho escolhido para se chegar ao fim proposto pela pesquisa, não devendo ser confundida com o conteúdo (teoria) nem com os procedimentos (técnicas). Dessa forma, a metodologia vai além da descrição dos procedimentos, indicando a escolha teórica realizada pelo pesquisador para abordar o objeto do trabalho.

Este estudo foi construído com bases indutivas (método indutivo), que segundo Gil (2010) corresponde àquele método que parte de uma visão particular e coloca o todo como um produto posterior do trabalho de coleta de dados particulares. Dessa forma o trabalho trouxe análises generalizadas, baseando-se em coleta de dados realizadas com alguns profissionais contábeis sobre o posicionamento dos mesmos em relação aos pontos polêmicos acerca do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

3.1 Tipo de pesquisa quanto à abordagem

A pesquisa tem uma abordagem qualitativa e quantitativa. Para Silva e Menezes (2005), na pesquisa qualitativa considera-se que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, ou seja, um vínculo inseparável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas, tendo o ambiente natural como fonte direta para a coleta de dados e o pesquisador como instrumento-chave. Já a pesquisa quantitativa, segundo os mesmos autores, considera tudo aquilo que pode ser quantificável, ou seja, consegue-se explicar em números, opiniões e informações, para classificá-las e analisá-las. Para tal faz-se necessário o uso de recursos e técnicas de natureza estatística e matemática.

3.2 Tipo de pesquisa quanto aos objetivos

Com relação aos objetivos, a metodologia utilizada para este estudo é exploratória e descritiva. Uma vez que terá por objetivo principal analisar a visão dos profissionais de contabilidade do município de Vitória da Conquista, na Bahia, sobre os principais pontos

polêmicos relacionados ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) a partir da Lei Complementar 116/2003.

3.3 Tipo de pesquisa quanto aos procedimentos

No que se refere aos procedimentos, a pesquisa se classifica como de natureza bibliográfica e de levantamento. Para Martins e Theóphilo (2009), a pesquisa bibliográfica se apresenta de forma primordial na condução de qualquer pesquisa científica. A partir de material teórico publicado em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais, sites, CDs, anais de congresso, ela procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema. Já a documental, como discorre Gil (2002, p. 45), “vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa”. No que se refere à pesquisa de levantamento, para Gil (2008, p. 55), as pesquisas se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Pauta-se na solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas sobre o problema de pesquisa proposto, mediante a análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

3.4 Dos procedimentos metodológicos

Esclarecidos os aspectos relacionados à pesquisa, faz-se necessário explicar a sequência das ações propostas pela pesquisadora para a concretização da pesquisa, ou seja, os procedimentos metodológicos utilizados. Para Silva e Menezes (2001 *apud* ROCHA, 2008, p. 121), “o ato de pesquisar é um trabalho que envolve um planejamento análogo ao de um cozinheiro que, ao preparar um prato, precisa saber o que ele quer fazer, obtendo os ingredientes necessários, assegurando-se de que possui os utensílios apropriados e cumprindo, por fim, as etapas requeridas no processo”. Para esses autores, reforça Rocha (2008, p. 122), “a qualidade do procedimento a ser seguido, do envolvimento do pesquisador com a pesquisa e de sua habilidade na escolha do caminho certo para atingir os objetivos propostos, são a garantia do sucesso de uma pesquisa”. Os passos a serem seguidos nessa monografia foram os seguintes:

- Levantamento do referencial teórico básico;
- Confeção do questionário de pesquisa;

- Seleção dos profissionais de contabilidade e envio do questionário;
- Tabulação dos dados coletados;
- Análise dos dados coletados.

Levantamento do referencial teórico básico: juntamente com o professor orientador do trabalho, foram feitas pesquisas sobre a literatura da área que envolve o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Percebeu-se que os livros pertinentes ao assunto concentravam-se em livros da área de Contabilidade Tributária, Direito Tributário e de Gestão Tributária Municipal. Outras produções científicas foram consultadas, especialmente artigos relacionados especificamente ao ISSQN, suas recentes alterações e seus principais pontos polêmicos. Durante o levantamento bibliográfico foi adotada uma linha teórica que envolvesse conhecimentos sobre tributos e suas espécies e princípios e sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), com destaque para o seu fato gerador, base de cálculo, contribuintes e seus principais pontos polêmicos.

Os artigos e capítulos de livros que envolvessem a linha teórica traçada foram lidos. Concluída a leitura dos textos e artigos, procedeu-se, sob a orientação do professor orientador, a coleta sistemática e organizada de citações por meio de fichamento. A partir desse banco de dados de citações, foi realizada a produção textual, tomando como base uma estrutura de tópicos pré-estabelecida. Com essa estrutura de tópicos foi concluído o Capítulo 2 desta monografia, dividida em marco conceitual, estado da arte e marco teórico.

Confecção do questionário de pesquisa: foram elaboradas 21 questões objetivas e subjetivas. Vale ressaltar que as questões subjetivas estavam relacionadas às justificativas dos respondentes para algumas das questões objetivas propostas. Os principais aspectos traçados no questionário envolveram: sexo, idade, forma de registro junto ao CRC, tempo de exercício da profissão, tipo de clientes, capacitação profissional, conhecimento da Legislação do ISSQN, relacionamento entre profissional contábil e cliente prestador de serviço e pontos polêmicos relacionados ao ISSQN. Concluído o questionário, foi aplicado um questionário-piloto a 3 profissionais da área contábil como forma de avaliar a sistemática de resposta do questionário e sua viabilidade.

Seleção dos profissionais de contabilidade e envio do questionário: Para a seleção dos profissionais para a aplicação do questionário, a pesquisadora optou por solicitar junto ao Conselho Regional de Contabilidade (CRC) uma relação de todos os profissionais contábeis cadastrados no município de Vitória da Conquista. Diante da recusa inicial do CRC e dos protocolos estabelecidos por ele para se conseguir esta relação, a pesquisadora optou por

consultar na lista telefônica (www.102cidades.com.br) a relação de contabilidades existentes no município de Vitória da Conquista. Diante da lista de 131 contabilidades, e juntamente com o professor orientador, foram selecionadas algumas contabilidades de forma aleatória, todavia seguindo uma regra que tomou como base aqueles profissionais que já possuíam algum reconhecimento no mercado contábil, fosse pelo tempo de serviço prestado, fosse pelo envolvimento, prestígio ou engajamento na atividade contábil no município de Vitória da Conquista. Ficou estabelecido um quantitativo de 30 profissionais de contabilidade.

De posse dos nomes das contabilidades e seus respectivos números telefônicos, realizou-se ligações telefônicas para a coleta dos e-mails dos profissionais responsáveis por cada contabilidade. Com a lista de e-mails concluída, foram enviados os questionários. Vale ressaltar que o envio do questionário se deu através de uma ferramenta disponibilizada gratuitamente pelo Google denominada de Google Forms. Enviados os questionários, a pesquisadora aguardou 45 (quarenta e cinco) dias para o encerramento do período de resposta. Vale dizer que dos 30 profissionais contatados, 26 responderam ao questionário. É importante mencionar, também, que alguns profissionais optaram por responder o questionário por escrito. Todos aqueles que manifestaram esse desejo, coube à pesquisadora entregar o questionário impresso, combinando um dia para a coleta.

Tabulação dos dados coletados: terminado o prazo de respostas, foi realizada tabulação das respostas dadas pelos profissionais de contabilidade. Utilizou-se como ferramenta de tabulação o Windows Excel. Por meio dele foram montadas tabelas e gráficos para a utilização durante a fase de análise. Vale observar que, em função de perguntas abertas, a pesquisadora fez a coleta dos posicionamentos pontuados pelos respondentes.

Análise dos dados coletados: de posse dos dados tabulados e dos posicionamentos dos respondentes, foi realizada uma análise dos dados por meio dos gráficos e tabelas produzidas e depoimento dos respondentes. Essas análises tiveram por finalidade alcançar os objetivos geral e específicos traçados inicialmente. O ponto principal da análise reservou-se aos principais pontos polêmicos do ISSQN. Foi realizada a apresentação dos dados coletados por meio de gráficos e se o posicionamento de profissionais de contabilidade estavam em consonância ou não com a legislação federal e municipal, com a doutrina e com a jurisprudência dos tribunais superiores do país.

4. DA ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Da caracterização do município de Vitória da Conquista

O município de Vitória da Conquista está localizado na região sudoeste do Estado da Bahia e se encontra dentre os 417 municípios que compõem o referido Estado. Distante 527 km da capital Salvador, é a terceira cidade mais populosa da Bahia, com 348.718 habitantes, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) no ano de 2015, ficando atrás de Salvador e Feira de Santana.

A sede do município é cortada por três rodovias principais, sendo uma federal (BR-116) e duas estaduais (BA-415, ligando Conquista a Itabuna e a BA-262, ligando Conquista ao município de Brumado). Todas as rodovias exercem uma importante influência do ponto de vista turístico e comercial, destacando-se a BR-116, por ser uma importante rodovia que liga Vitória da Conquista à capital do Estado e a todo sudeste e sul do país, além de dividir a cidade em duas importantes zonas urbanas: a zona leste e a zona oeste da cidade.

Localizada no Planalto da Conquista, o distrito sede se encontra a 923 metros de altitude em relação ao nível do mar, ocupando uma área territorial de 3.705 km² (IBGE, 2015). Tal situação geográfica, com clima predominantemente frio, favorece o município do ponto de vista econômico quanto ao cultivo do café, colocando-o como um dos maiores produtores de café do Estado. Além do café, destaca-se o cultivo da banana e do urucum. Outros destaques também para a mandioca, laranja, maracujá e a produção de flores e horticultura (ROCHA, 2008, p. 133).

Detentora de uma significativa força regional no setor comercial e industrial, a cidade de Vitória da Conquista tem atraído muitos investimentos privados, que tem contribuído no aumento do Produto Interno Bruto (PIB) do município e de sua renda per capita. Segundo dados do IBGE (2015), Vitória da Conquista possui um PIB da ordem de R\$ 5.761.231,00 e uma renda per capita de R\$ 16.785, 34.

Outro fator que tem contribuído bastante com esse crescimento diz respeito ao setor de serviços. Nos últimos vinte anos, a cidade vem se destacando no ramo de construção civil, saúde e educação, especialmente de nível superior, através da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB), Universidade Federal da Bahia (UFBA), Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia (IFBA) e de outras faculdades particulares, a saber, a Faculdade Maurício de Nassal (UNINASSAU), a Faculdade Independente do Nordeste

(FAINOR), a Faculdade de Tecnologia e Ciência (FTC) e a Faculdade Santo Agostinho (FASA), além de outras instituições na área de ensino à distância (EAD).

Em função do surgimento destas instituições de ensino e da oferta de serviços na área de saúde e construção civil, a cidade de Vitória da Conquista tem polarizado a oferta de serviços em toda a região sudoeste do Estado, servindo como uma importante alternativa de acesso à educação superior aos moradores de pelos menos quarenta cidades circunvizinhas, com destaque para Brumado, Barra do Choça, Planalto, Cândido Sales, Itapetinga e Encruzilhada, além de outros estados, como o sul de Minas Gerais, e a oferta de diversos serviços e especialidades na área de saúde, através de hospitais, clínicas e profissionais da área de saúde.

De acordo com Rocha (2008, p. 133), o reflexo dessa polarização, aliado ao fator oportunidade no mercado de trabalho, tem feito grande parte dessas pessoas se transferirem para o município, implicando num considerável aumento do contingente populacional e forçando a ampliação dos investimentos na área de serviços. E isto, obviamente, com reflexos expressivos na arrecadação do município no que se refere ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

4.2 Dos principais dados de arrecadação própria do município

Como foi tratado no Capítulo 2 desta monografia, ao discorrermos sobre a competência tributária dos municípios, ficou claro que, segundo a Constituição Federal, os municípios tem a competência para arrecadar o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), o Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Além desses impostos, diversas taxas e algumas contribuições, como a contribuição de melhoria e a contribuição de iluminação pública.

É certo que estes tributos não constituem a principal fonte de recursos do município. De acordo com Campanha (2011, p. 84), essas receitas, consideradas receitas próprias, representam com algumas pequenas variações (para mais ou para menos), em torno de 10% do total de receitas arrecadadas e recebidas. Os 90% restantes trata-se de receitas de transferência recebidas, tanto do governo federal quanto do governo estadual, por meio de repasses (FPM e outras transferências constitucionais) e convênios. Muito embora a pequena parcela representativa das receitas próprias (em termos percentuais), a sua importância é

bastante significativa, não podendo o gestor público municipal, por força de lei, não dar a devida atenção.

Nos últimos dez ou quinze anos, o volume de receita total do município de Vitória da Conquista tem crescido consideravelmente. Se compararmos a receita total estimada no ano de 2008 com a de 2018 fica perceptível esse crescimento. Segundo Campanha (2011, p. 99), o município de Vitória da Conquista teve uma receita estimada no ano de 2008 no montante de R\$ 260.156.154,46. Por sua vez, o ano de 2018, conforme Lei Orçamentária, teve uma receita estimada de R\$ 700.349.046,73 (PMVC/2018), representando um crescimento de quase 260%.

No que se refere à evolução da receita no comparativo entre receita total orçada e receita total arrecadada, é importante considerar que nos últimos quatro anos Vitória da Conquista teve uma frustração de receita, como mostra a Tabela 2. Analistas da prefeitura atribuem esta frustração ao cálculo superestimado da receita. No que se refere à receita arrecadada, percebe-se que houve um crescimento de 2014 a 2016, com uma pequena diminuição em 2017. Quando comparamos 2017 com 2014, percebe-se que o crescimento da receita arrecadada foi de 17,9%.

Tabela 2 – Comparativo Receita Orçada x Receita Arrecadada

Ano	Receita Total Orçada	Receita Total Arrecadada
2014	R\$ 578.633.616,12	R\$ 507.887.102,29
2015	R\$ 637.725.654,81	R\$ 588.663.848,98
2016	R\$ 734.766.331,17	R\$ 604.363.420,17
2017	R\$ 742.153.132,49	R\$ 598.842.652,83

Fonte: Contadoria PMVC (2018)

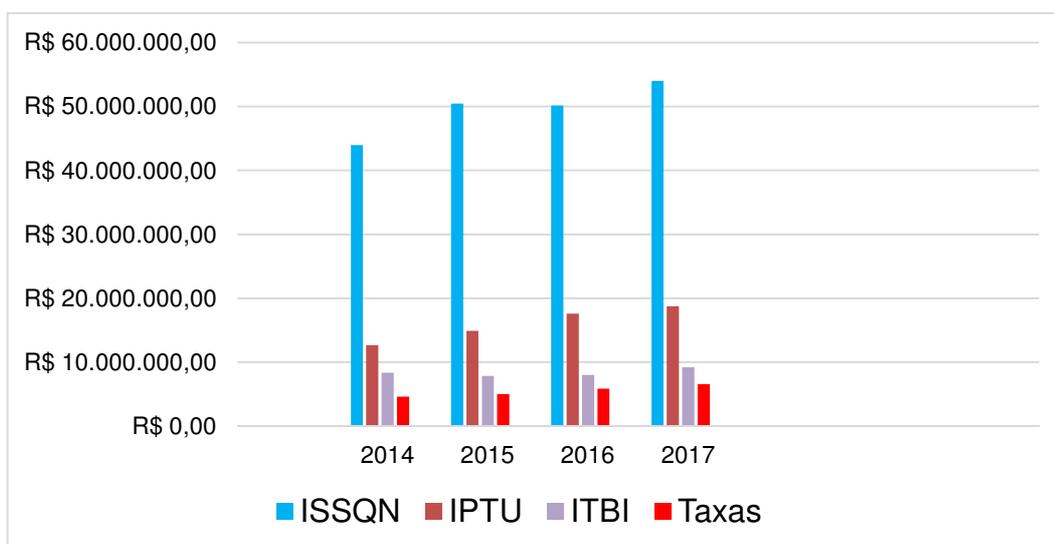
Ao analisarmos a composição da receita própria do município, no que se refere especificamente às receitas tributárias com impostos e taxas municipais, é possível identificar a seguinte situação conforme Tabela 3 a seguir.

Tabela 3 – Composição da receita própria (Tributária)

TRIBUTOS	2014	2015	2016	2017
ISSQN	R\$ 43.965.698,11	R\$ 50.423.401,28	R\$ 50.133.960,73	R\$ 54.006.743,78
IPTU	R\$ 12.637.615,94	R\$ 14.903.675,98	R\$ 17.592.409,34	R\$ 18.762.003,71
ITBI	R\$ 8.343.710,26	R\$ 7.875.414,04	R\$ 8.003.911,40	R\$ 9.204.675,16
Taxas	R\$ 4.586.526,06	R\$ 4.997.817,48	R\$ 5.865.550,17	R\$ 6.567.390,58
TOTAL	R\$ 69.533.550,37	R\$ 78.200.308,78	R\$ 81.595.831,64	R\$ 88.540.813,23

Fonte: Contadoria PMVC (2018)

Para melhor visualizarmos a composição da receita própria tributária, o Gráfico 1 mostra como a receita de ISSQN supera as demais receitas como IPTU, ITBI e as Taxas Municipais ao longo dos anos (2014 a 2017).

Gráfico 1 – Composição da receita própria

Fonte: Contadoria (PMVC/2018)

De acordo com o Gráfico 1 acima, é notória a importante representatividade do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na composição da receita tributária própria do município de Vitória da Conquista. Calculando-se uma média do percentual de participação do ISSQN nos últimos quatro anos (2014 a 2017), o referido imposto apresenta 62,3% (na média) da receita própria tributária, comprovando a sua importância para a arrecadação municipal e a necessidade de um olhar mais cuidadoso da gestão municipal no

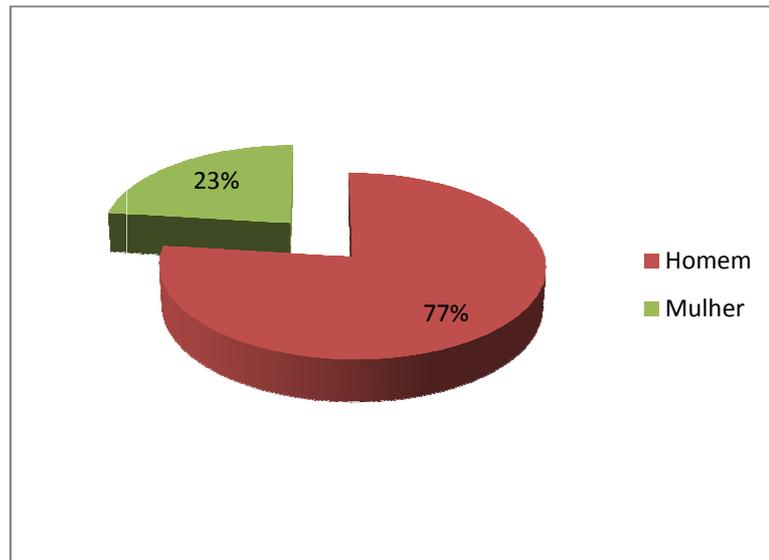
que se refere a investimentos em capacitação de pessoal, já que o ISSQN por ser um tributo homologado, depende de um processo rigoroso de fiscalização, ainda mais quando envolve um imposto com diversos casos polêmicos como os tratados neste trabalho.

4.3 Da caracterização dos profissionais de contabilidade respondentes

Como foi mencionado no Capítulo 3 destinado à Metodologia, os profissionais de contabilidade respondentes foram escolhidos de forma aleatória pela pesquisadora, tomando por base aqueles profissionais que possuíam algum reconhecimento no mercado contábil, seja pelo tempo de serviço prestado, seja pelo envolvimento, prestígio ou engajamento na atividade contábil no município de Vitória da Conquista. É obvio que os respondentes participantes desta pesquisa não englobam todos os profissionais considerados consagrados no mercado conquistense, pois alguns desses profissionais ficaram de fora da pesquisa, ou pela dificuldade de contato, ou pela não manifestação em relação ao contato mantido pela pesquisadora quando do envio do questionário. É importante lembrar que fizeram parte da lista inicial de profissionais contábeis um quantitativo de 30 profissionais, sendo que apenas 26 participaram respondendo ao questionário.

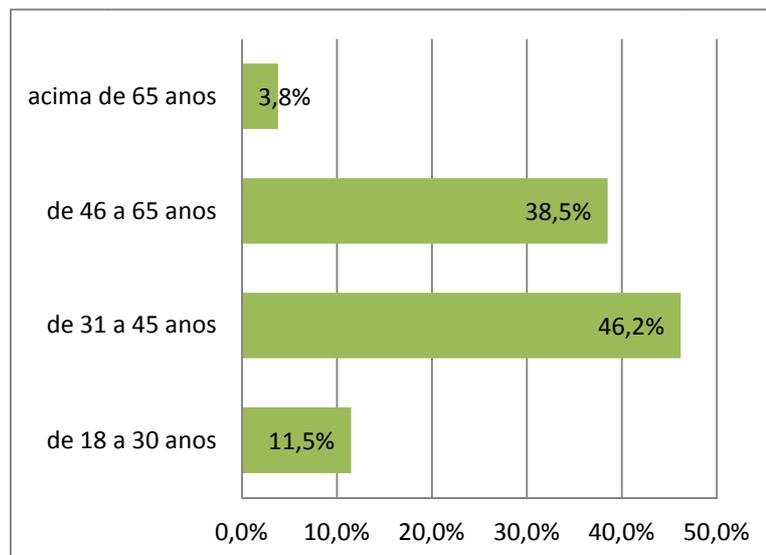
Com o intuito de caracterizar os profissionais respondentes, foram incluídas no questionário algumas questões relacionadas ao sexo, idade, forma de registro no CRC, tempo de exercício da profissão e algumas perguntas relacionadas à relação profissional do contabilista com empresas prestadoras de serviço e com a legislação municipal aplicável ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Em relação ao sexo, entre os respondentes ficou constatado que 23% são mulheres e 77% são homens. Este dado, muito embora seja importante, destoa um pouco da realidade do mercado conquistense, baiano e nacional como um todo, onde o número de mulheres tem se aproximado bastante do número de homens. Apesar dessa diferença entre a pesquisa e a realidade do mercado, tal distanciamento em nada interfere nos resultados da pesquisa, uma vez que não será feita qualquer análise que relacione conhecimentos de legislação do ISSQN e dos pontos polêmicos deste imposto com o sexo do profissional respondente.

Gráfico 2 – Profissionais contábeis respondentes quanto ao sexo

Fonte: Pesquisa de campo (2018)

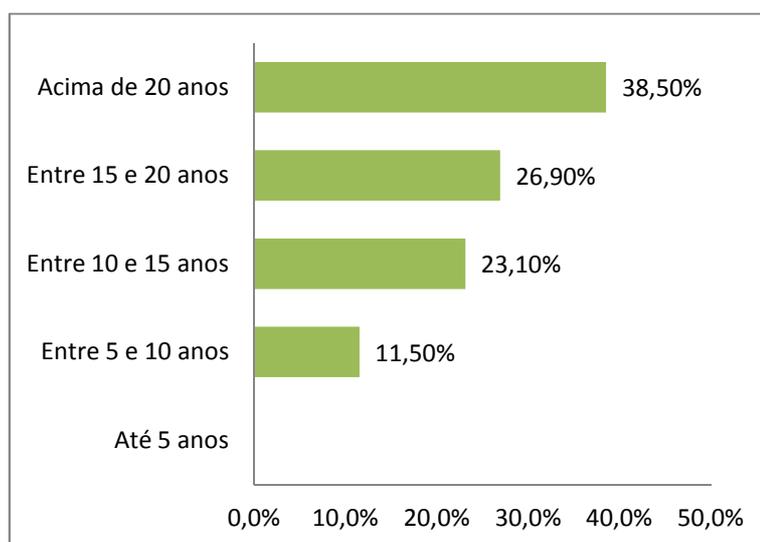
Em relação à idade, a pesquisa mostrou que mais de 80% dos profissionais possuem idade superior a 30 anos. De acordo com a pesquisa, 46,2% possuem entre 31 e 45 anos; 38,5% entre 46 e 65 anos e 3,8% acima de 65 anos. Apenas 11,5% possuem entre 18 e 30 anos. O Gráfico 3 apresenta os seguintes dados:

Gráfico 3 – Profissionais contábeis respondentes quanto à idade

Fonte: Pesquisa de campo (2018)

Em relação ao tempo de exercício da profissão, a pesquisa conseguiu mostrar que dos 26 profissionais respondentes, 10 profissionais (38,5%) possuem acima de 20 anos de exercício da profissão contábil; 7 profissionais (27%) entre 15 e 20 anos; 6 profissionais (23%) entre 10 e 15 anos; 3 profissionais (11,5%) entre 5 e 10. Nenhum dos respondentes tem menos que 5 anos de exercício da profissão contábil no município de Vitória da Conquista.

Gráfico 4 – Profissionais contábeis respondentes quanto ao tempo de exercício da profissão



Fonte: Pesquisa de campo (2018)

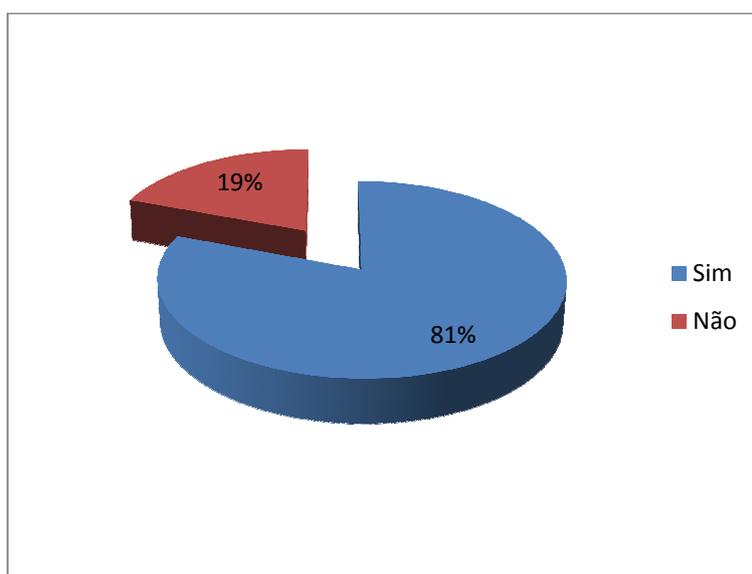
É interessante observar no Gráfico 4 acima, que 88,5% dos profissionais respondentes possuem mais de 10 anos de experiência profissional. A relevância desse dado para a pesquisa se dá pelo fato de que profissionais com esse nível de experiência profissional ampliam as oportunidades de contato com prestadores de serviço e com o fisco municipal, favorecendo a vivência com os diferentes pontos polêmicos relacionados ao ISSQN. Complementarmente, a pesquisa identificou que destes profissionais respondentes, 19% são Técnicos em Contabilidade, 69% são Contadores e 12% não possuem registro no CRC, muito embora tenham formação em Contabilidade, seja de nível médio ou superior.

Quando questionados sobre a realização de algum curso de especialização, é importante ressaltar que pouco mais da metade dos respondentes, o que representou um total de 58% (15 profissionais) possuem algum tipo de especialização (*lato sensu*) sendo que, destes, 11 se especializaram na área tributária. E analisando as respostas individualmente a pesquisadora pôde observar que aqueles que têm em sua maioria empresas comerciais

possuem esse tipo de especialização, o que pressupõe conhecimento específico também quanto a tributação para empresas prestadoras de serviços.

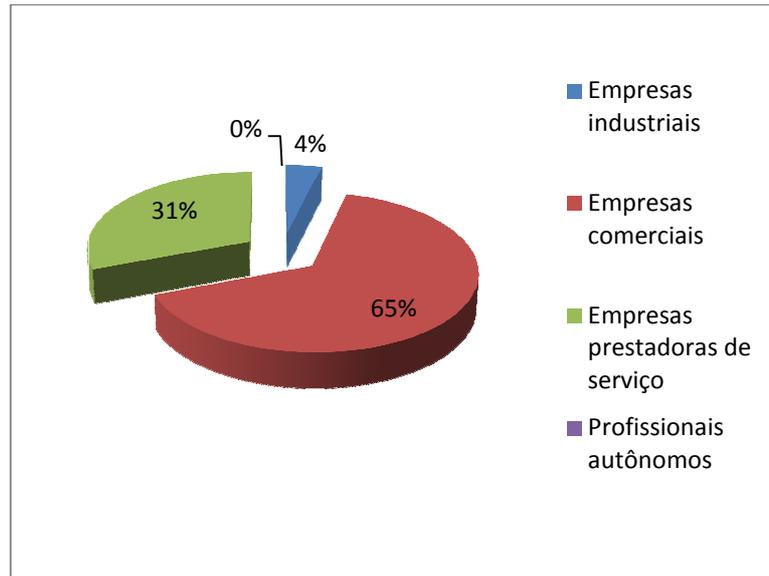
Ao serem questionados sobre a realização de algum curso específico relacionado ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), a pesquisadora observou que 21 dos 26 profissionais questionados haviam feito algum curso de capacitação sobre ISSQN, sendo que daqueles, 17 realizaram a capacitação há menos de dois anos, 3 entre 2 e 5 anos e apenas 1 realizou o curso há mais de 5 anos. Desta forma, percebe-se que um número considerável de profissionais estão buscando se atualizar cada vez mais acerca do ISSQN. O Gráfico 5 a seguir, destaca essa situação.

Gráfico 5 – Realização de curso de capacitação sobre ISSQN



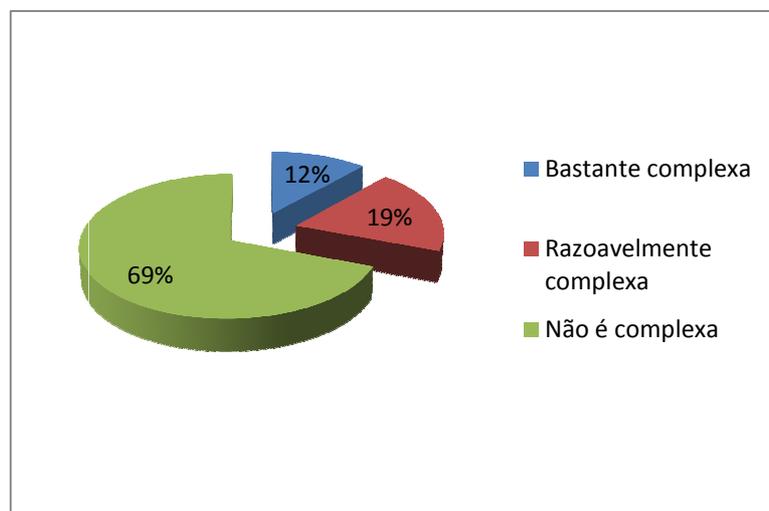
Fonte: Pesquisa de campo (2018)

Dos profissionais contábeis respondentes, a pesquisa identificou também que a maioria possui em sua carteira de clientes mais empresas comerciais, representando um total de 65% (17 profissionais dos 26 questionados). Por outro lado, 31% da carteira de clientes são empresas prestadoras de serviço e 4% indústrias. O Gráfico 6, a seguir, mostra bem essa configuração de clientes.

Gráfico 6 – Tipo de clientes

Fonte: Pesquisa de campo (2018)

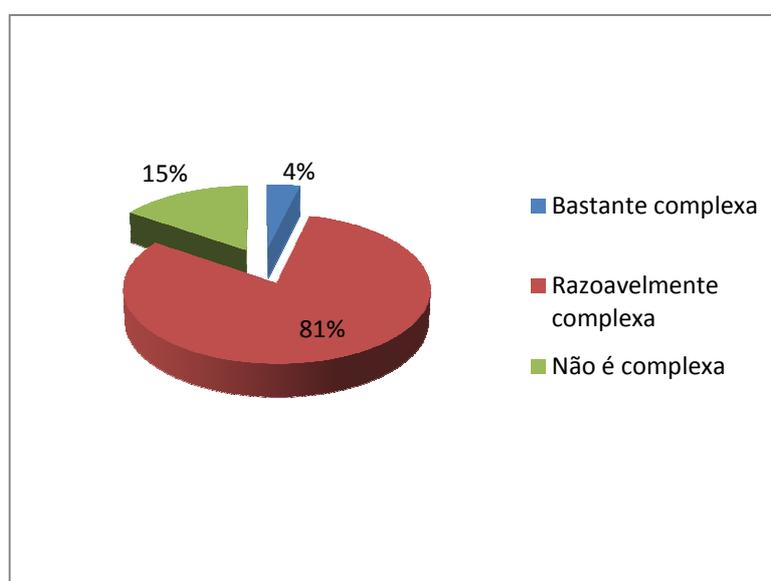
Identificada a preocupação por parte dos profissionais de contabilidade em se capacitar sobre a legislação do ISSQN e como a carteira de clientes de suas respectivas contabilidade está em relação aos prestadores de serviço, coube à pesquisadora arguir os respondentes acerca da opinião deles quanto à complexidade dessa legislação. Em relação a este aspecto, apenas 12%, que representa um total de 3 dos respondentes, afirmaram que a legislação do ISSQN é bastante complexa, 19% razoavelmente complexa e 69% não acham a legislação do ISSQN complexa, como mostra o Gráfico 7 a seguir.

Gráfico7 – Complexidade da legislação do ISSQN

Fonte: Pesquisa de campo (2018)

Muito embora a maioria dos profissionais tenha declarado não ser a legislação do ISSQN algo complexo, esse posicionamento vai de encontro quando a legislação a ser considerada é a do município de Vitória da Conquista, na medida em que 81% dos profissionais consideraram-na “razoavelmente complexa”, 4% “bastante complexa” e 15% como “não complexa”. Fica a dúvida em relação a este aspecto, já que a legislação municipal segue as regras da lei federal.

Gráfico 8 – Complexidade da legislação do ISSQN no município de Vitória da Conquista



Fonte: Pesquisa de campo (2018)

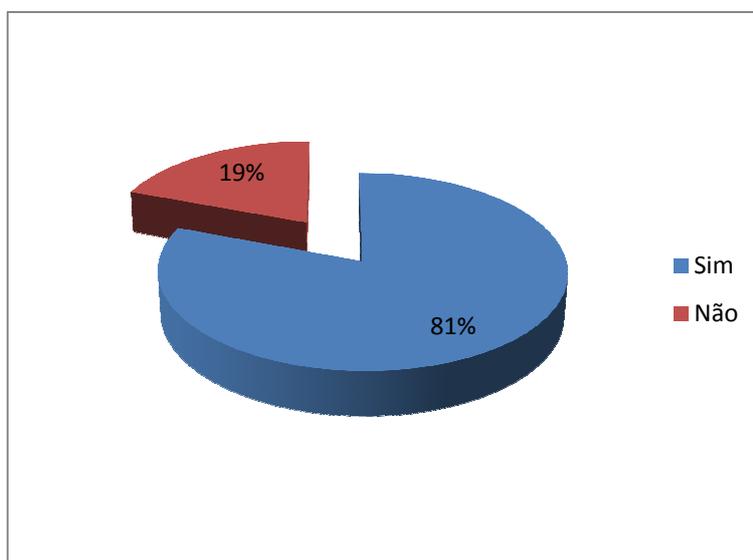
Aprofundando um pouco mais a investigação em relação ao ISSQN no município de Vitória da Conquista, os profissionais de contabilidade participantes da pesquisa foram questionados acerca da cobrança do ISSQN e como eles viam a atuação do fisco municipal. A pesquisa identificou que 58% não acham a cobrança elevada, contra 42% que a consideram elevada. Ainda avaliou o posicionamento dos profissionais quanto a atuação do fisco municipal de Vitória da Conquista, obtendo os resultados: 7% acham bastante atuante; 54% atuante, 23% razoavelmente atuante, 8% pouco atuante. Há os (8%) que não a consideram atuante.

Posteriormente perguntou-se aos profissionais como eles avaliavam o nível de preparação da fiscalização do ISSQN no município de Vitória da Conquista, obtendo resultados bastante satisfatórios, pois 73% consideraram a fiscalização bastante preparada e preparada (bastante preparada 19% e preparada 54%), enquanto apenas 27% consideraram

razoavelmente preparada (15%) e pouco preparada (12%). Nenhum dos respondentes vê total falta de preparação da fiscalização do ISSQN no município.

Foi questionado aos profissionais contábeis se eles têm acompanhando as mudanças relativas ao ISSQN, e a resposta para tal questionamento pode ser evidenciada no Gráfico 9, onde se observou que 81% dos profissionais vem se atualizando constantemente e que 19% não se mantém atualizados, o que representa apenas 5 profissionais do total de 26 respondentes.

Gráfico 9 – Acompanhamento das mudanças relativas ao ISSQN



Fonte: Pesquisa de campo (2018)

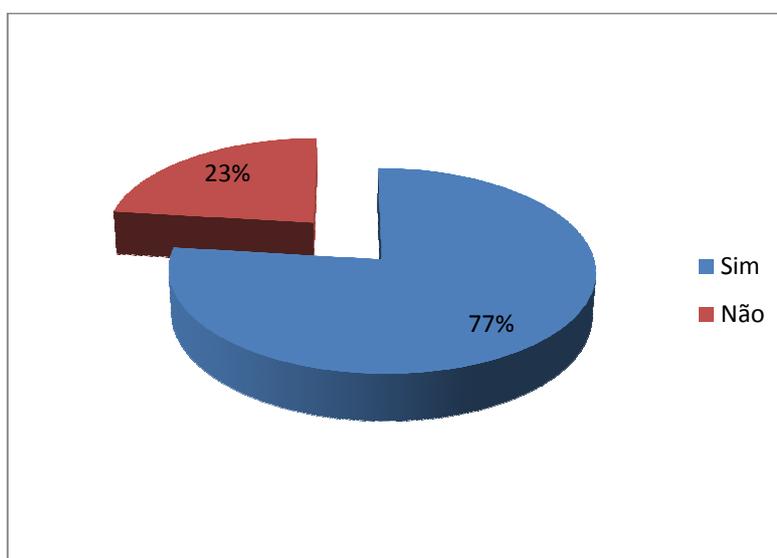
Aqueles que responderam positivamente ao fato de estarem acompanhando as mudanças relacionadas ao ISSQN foram levados a apontar qual a mudança mais recente que ocorreu em relação ao imposto. Houve consenso entre os respondentes que a entrada em vigor da Lei Complementar 157/2016 foi a mais recente mudança, inclusive apontando sobre as alterações ocorridas na lista de serviços mostrando estarem realmente atualizados quanto à legislação do ISSQN e suas implicações na vida de prestadores de serviços.

Com o propósito de tratar mais especificamente com os profissionais de contabilidade sobre os pontos polêmicos relacionados ao ISSQN, a pesquisa relatou aos profissionais alguns desses pontos polêmicos, a saber: substituição tributária, local do recolhimento do ISSQN, abatimento de material da base de cálculo, taxatividade da lista de serviços e sociedade de profissionais.

Posteriormente foi questionado aos profissionais se eles concordavam com todos os pontos elencados e o resultado é o que consta do apresentado no Gráfico 10, onde 81% dos respondentes concordaram com os pontos abordados e 19% não concordaram. Destes 19% (5 profissionais) que não concordaram, 3 deles afirmaram que o local do recolhimento não é um ponto polêmico, 1 afirmou que sociedade de profissionais não é um ponto polêmico e outro profissional a taxatividade da lista de serviços e a questão do substituto tributário não são pontos polêmicos.

Quando questionados se os mesmos possuem algum tipo de cliente enquadrado em alguns dos pontos polêmicos, temos o Gráfico 10.

Gráfico 10 – Clientes enquadrados em pontos polêmicos do ISSQN



Fonte: Pesquisa de campo (2018)

Interessante ressaltar que 30,7% dos profissionais questionados, já tiveram clientes autuados em algum dos pontos polêmicos. Destes, 62,5% foram autuados em relação ao local do recolhimento, 12,5% em relação ao abatimento de material na base de cálculo e outros 12,5% no que concerne a sociedade de profissionais. Apenas um dos profissionais não se posicionou quanto ao ponto polêmico em que seu cliente esteve envolvido no processo de fiscalização.

Com base nos resultados obtidos, foi perguntado aos respondentes qual foi o posicionamento tomado pelo escritório quanto à autuação de seus clientes. E apesar dessa situação ter sido mencionada por apenas oito profissionais, desta vez 12 responderam ao questionamento, no qual 7 profissionais (59%) disseram que o escritório assumiu toda parte

referente à defesa administrativa, 3 (25%) auxiliaram o advogado da empresa na defesa administrativa e apenas 1 (8%), para cada caso, auxiliou o responsável pela empresa na defesa administrativa e outro não ofereceu auxílio ao seu cliente. Nenhum dos profissionais ofereceu auxílio e foi recusado pela empresa prestadora de serviço cliente do escritório de contabilidade.

Em relação à defesa administrativa interposta, no julgamento 5 profissionais (41,7%) ganharam a causa; outros 5 (41,7%) ganharam parcialmente a causa e apenas 2 (16,7%) perderam a causa. Assim, analisando os resultados, considerando-se o ganho, seja total ou parcial da causa, 83,4% tiveram retorno positivo, o que evidencia o empenho e conhecimento dos profissionais quanto ao auxílio a seus clientes em relação aos pontos polêmicos do ISSQN.

Pode-se observar que por algum motivo alguns dos respondentes deixaram de apontar que tiveram cliente autuado em um dos pontos polêmicos, haja vista o posicionamento em suas respostas posteriores, descrevendo qual foi o posicionamento tomado pelo escritório bem como o resultado da defesa administrativa interposta.

A pesquisa revelou, também, que a maioria dos profissionais contábeis participantes da pesquisa já deu entrada na Prefeitura de Vitória da Conquista em algum pedido de consulta referente ao ISSQN, o que representou um total de 61,5%, contrapondo 38,5% que nunca fez consulta deste tipo junto à prefeitura do município. Daqueles, 73,7% obtiveram o posicionamento da fiscalização de acordo com o que esperavam; 10,5% tiveram resposta contrária ao que esperavam e 15,8% não tiveram resposta da fiscalização. De todo modo, depreende-se que da amostra de profissionais contábeis questionados a pesquisadora obteve respostas satisfatórias, uma vez que pode observar que a maioria destes está com o entendimento acerca dos pontos polêmicos em consonância com o fisco municipal.

4.4 A visão dos profissionais contábeis sobre pontos polêmicos (ISSQN)

Esta parte da monografia tem por objetivo tratar da visão dos profissionais de contabilidade sobre os principais pontos polêmicos do ISSQN. Entre os diversos pontos polêmicos destacamos os seguintes: (1) sobre o local de recolhimento do ISSQN; (2) sobre abatimento de material da base de cálculo do ISSQN; (3) sobre a taxatividade da Lista de Serviços; (4) sobre sociedade de profissionais e (5) sobre substituição tributária do ISSQN.

Serão apresentados os casos e na sequência o posicionamentos dos profissionais, acompanhado da análise da pesquisadora.

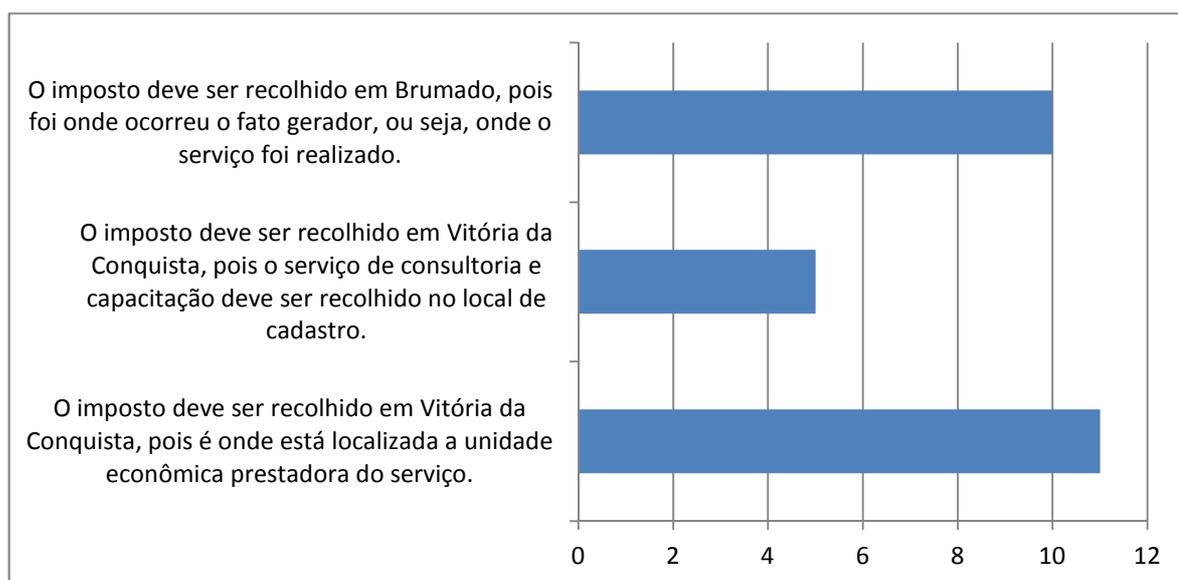
4.4.1 Sobre o local de recolhimento do ISSQN

Em relação a este ponto polêmico, que trata sobre o local de recolhimento do ISSQN, foi proposto aos profissionais de contabilidade de Vitória da Conquista a seguinte situação para que eles pudessem avaliar e se posicionarem, conforme as opções definidas pela pesquisadora e apresentadas no questionário.

Uma empresa de consultoria e capacitação empresarial por nome BC Consultoria, com sede no município de Vitória da Conquista, foi convidada por um grupo de empresários a ministrar uma palestra na cidade de Brumado sobre o Simples Nacional. O evento era fechado, somente os empresários envolvidos participaram da capacitação. O treinamento ocorreu no dia marcado e custou o equivalente a R\$ 30.000,00. A nota fiscal emitida pela BC Consultoria foi repassada ao grupo de empresários, que questionaram onde deveria ser recolhido o imposto, se no município de Brumado ou se no município de Vitória da Conquista. Se você fosse convidado a opinar, qual seria a sua resposta?

- a) O imposto deve ser recolhido em Brumado, pois foi onde ocorreu o fato gerador, ou seja, onde o serviço foi realizado.
- b) O imposto deve ser recolhido em Vitória da Conquista, pois o serviço de consultoria e capacitação deve ser recolhido no local de cadastro.
- c) O imposto deve ser recolhido em Vitória da Conquista, pois é onde está localizada a unidade econômica prestadora do serviço.

Diante da situação apresentada para análise, os profissionais de contabilidade pesquisados se posicionaram conforme dados apresentados no Gráfico 11 a seguir. Na sequência será feita uma análise das respostas.

Gráfico 11 – Ponto polêmico – Do local de recolhimento do ISSQN

Fonte: Pesquisa de campo (2018)

De acordo com o Gráfico 11, percebe-se que 38,5% dos respondentes informaram que “o imposto deve ser recolhido em Brumado, pois foi onde ocorreu o fato gerador, ou seja, onde o serviço foi realizado”. Outros 19,2% dos profissionais de contabilidade optaram por responder que “o imposto deve ser recolhido em Vitória da Conquista, pois o serviço de consultoria e capacitação deve ser recolhido no local de cadastro”. O restante dos respondentes (42,3%) optaram pela alternativa que “o imposto deve ser recolhido em Vitória da Conquista, pois é onde está localizada a unidade econômica prestadora do serviço”.

Com base nas respostas obtidas e confrontando com o que foi apresentado no referencial teórico desta monografia na parte dos pontos polêmicos, percebe-se que a maioria dos profissionais de contabilidade de Vitória da Conquista (42,3%) interpretou de forma correta a situação apresentada, ou seja, o pagamento do ISSQN no local da unidade econômica prestadora do serviço. Da análise do caso, muito embora a prestação do serviço tenha ocorrido no município de Brumado, é preciso entender que a prestação de serviço de apresentação de palestras (subitem 17.24 da Lista de Serviços), por não estar nas exceções constantes do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, este tipo de serviço cai na regra geral do local de recolhimento, a saber, no **local do estabelecimento prestador** que, neste caso, é o local da unidade econômica ou profissional como estabelece o art. 4º da referida lei.

No caso apresentado, não existe qualquer menção quanto a existência de unidade econômica da empresa BC Consultoria no município de Brumado. Como a empresa possui sede no município de Vitória da Conquista, presume-se que a sua unidade econômica ou

profissional seja em Vitória da Conquista. Muito embora a alternativa “b” informa que o recolhimento deva ser realizado no local de cadastro, ou seja, em Vitória da Conquista, a justificativa não pode ser esta, pois a Lei Complementar nº 116/2003 não utiliza esse termo (local de cadastro). Se somarmos os percentuais daqueles que responderam que o recolhimento do ISSQN deve ser realizado em Vitória da Conquista, o percentual de acerto sobre de 42,3% para 61,5%, o que em tese, é um percentual de acerto bastante interessante.

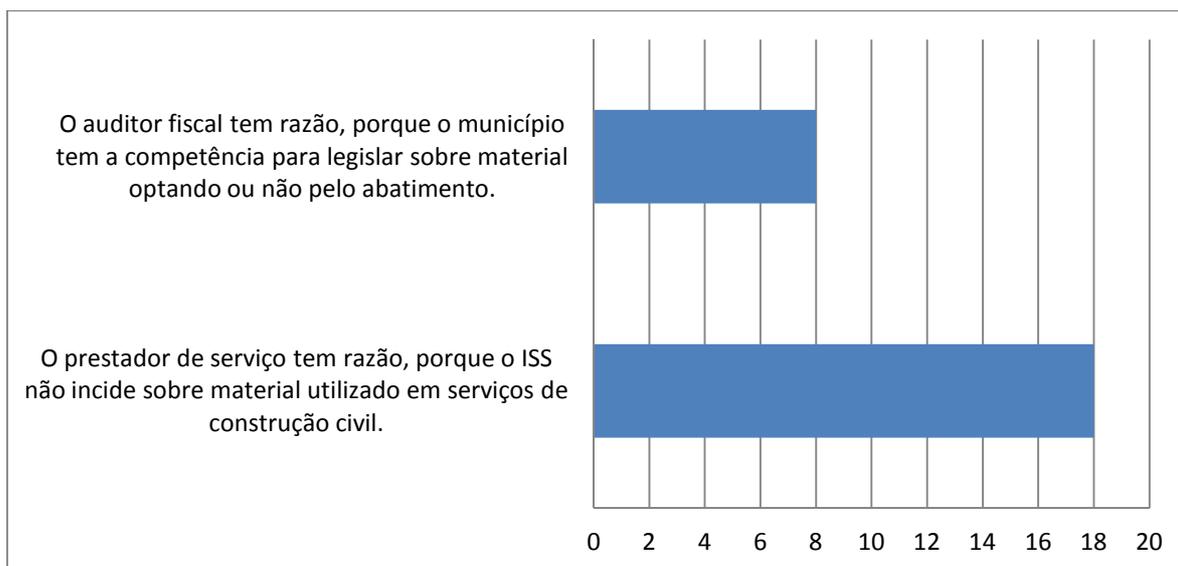
4.4.2 Sobre abatimento de material da base de cálculo

Quanto ao abatimento de material, outro ponto polêmico abordado por esta pesquisadora, foi proposto aos profissionais de contabilidade de Vitória da Conquista a seguinte situação para que eles pudessem avaliar e se posicionarem, conforme as opções definidas pela pesquisadora e apresentadas no questionário.

O município de Mata Branca possui em sua legislação a autorização para cobrança do ISS sobre construção civil à alíquota de 5% sobre o total da nota. Uma empresa de construção civil do município de São Paulo ao emitir a nota para determinado tomador do serviço domiciliado no município de Mata Branca efetuou a dedução de 70% referente ao material utilizado na obra incidindo a alíquota de 5% sobre os 30% restantes, por entender que o ISSQN só deveria incidir sobre a mão de obra. Ao ser procurado pela fiscalização do município de Mata Branca, o auditor fiscal questionou o procedimento adotado informando ao prestador que ele deveria recolher o ISS sobre o valor total da nota. Discordando com a orientação recebida o mesmo se recusou a pagar e por consequência foi autuado pelo fisco municipal. Diante deste fato, assinale a opção correta:

- a) O auditor fiscal tem razão, porque o município tem a competência para legislar sobre material optando ou não pelo abatimento.
- b) O prestador de serviço tem razão, porque o ISS não incide sobre material utilizado em serviços de construção civil.

Diante da situação apresentada para análise, os profissionais de contabilidade pesquisados se posicionaram da seguinte maneira:

Gráfico 12 – Ponto polêmico – Do abatimento de material

Fonte: Pesquisa de campo (2018)

De acordo com o Gráfico 12, percebe-se que 69,2% dos respondentes informaram que “o prestador de serviço tem razão, porque o ISS não incide sobre material utilizado em serviços de construção civil”. O restante dos respondentes (30,8%), por sua vez, respondeu que “o auditor fiscal tem razão, porque o município tem a competência para legislar sobre material optando ou não pelo abatimento”.

Neste caso específico, que envolve um dos pontos mais polêmicos relacionados ao ISSQN, que trata da inclusão ou não de material na base de cálculo, é preciso entender que o município do caso apresentado, Mata Branca, tem em sua legislação a ordem para o não abatimento de material. Quanto a isso, o auditor fiscal não errou, pois ele estava cumprindo uma determinação legal, até porque a sua atividade, segundo o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), é uma atividade vinculada, devendo o mesmo cumprir a lei municipal, que manda incluir o material utilizado na base de cálculo do ISSQN.

Por ocasião de nosso referencial teórico, discorreremos sobre a existência de posicionamentos bem diferentes em relação a este aspecto do abatimento de material da base de cálculo do ISSQN. Apresentamos a visão daqueles que entendem que todo material deva ser deduzido (sem exceção) e a visão daqueles em que apenas alguns tipos devam ser deduzidos (quando o material for produzido pelo prestador do serviço fora do local, pois neste caso há a incidência do ICMS).

Em relação a esta última visão, lembramos que existem três tipos de material que estão relacionados aos serviços de construção civil (subitem 7.02), atividade desenvolvida pelo

prestador de serviço do caso apresentado acima, a saber: **aquele material adquirido de terceiros; aquele material produzido pelo prestador dentro do local da prestação e aquele material produzido prestador fora do local da prestação.** Para a primeira situação (material adquirido de terceiros), o material deve incluído na base de cálculo, muito embora isso não seja de tudo um consenso, nem mesmo entre os tribunais. Para a segunda e terceira situação (material produzido pelo prestador dentro e fora do local), o material deve ser abatido ou não incluído. No caso apresentado, percebe-se que o material utilizado na prestação de serviço foi material adquirido de terceiros. Com base nesta visão, o auditor agiu de forma correta ao cobrar o imposto da construtora de São Paulo com base no valor total do serviço, ou seja, sobre o valor total da nota fiscal.

Todavia, quando analisamos a situação com base na primeira visão, ou seja, aquela em deva ser abatido todo o material utilizado sem nenhuma exceção para os serviços de construção civil, percebemos que o auditor fiscal, embora cumprindo a lei municipal, adotou um procedimento que tem ido de encontro àquela mais aceita e utilizada pelos tribunais superiores do país. Neste aspecto, a maioria dos profissionais de contabilidade entrevistados se posicionou segundo o entendimento dos tribunais, pois 69,2% deles informaram que o prestador de serviço tinha razão ao questionar a incidência sobre material utilizado em serviços de construção civil.

Sabe-se, entretanto, que esta matéria é bastante controversa. E muitas delas deve-se à forma de análise do texto legal. Alguns dos respondentes, inclusive, fizeram as seguintes considerações ao responderem a este quesito, baseando-se na Lei Complementar nº 116/2003 em decisões do Supremo Tribunal Federal (STF).

Respondente A:

“O material não incide na base de cálculo do ISS, pois assim define o art. 7º, parágrafo 2º, Inciso I da LC 116/2003, que é uma Lei Complementar Federal, estando acima dela apenas a Constituição Federal, sendo assim, nenhuma legislação municipal poderá ir além do que nela está previsto”.

Respondente B:

Base: Art. 7º da lei 116/2003; § 2º; I; e, Jurisprudência do STF (O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 603.497/MG, com repercussão geral, reiterou seu entendimento no sentido de que é possível deduzir da base de cálculo do ISS o valor dos materiais utilizados na prestação de serviço de construção civil.). O que é ainda não é pacífico para o STJ.

Percebe-se pelas palavras dos respondentes “A” e “B” que o seu posicionamento baseou-se numa interpretação literal da lei e da decisão do STF. No que tange à Lei Complementar nº 116/03, e mais especificamente o seu art. 7º, § 2º, I, a referida lei discorre que não se inclui na base de cálculo o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços. Veja que a lei reporta aos materiais que estão previstos nos itens 7.02 e 7.05, a saber, mercadorias produzidas pelo prestador de serviço fora do local da prestação de serviços. Nesse caso, os materiais adquiridos de terceiros não se incluem na exceção, como mencionamos em nosso referencial, e devem integrar a base de cálculo do ISSQN. No que se refere ao posicionamento do STF, há de se ressaltar, como também discorremos no referencial teórico, que este tribunal superior votou pela possibilidade de abatimento, e não pela obrigatoriedade. E aquilo é possível, pode ou não ocorrer.

Em relação aos 30,8% dos respondentes, que se posicionaram a favor do auditor fiscal, que fez incidir a alíquota do ISSQN de 5% sobre a totalidade da nota fiscal, foi comum identificar nos comentários dos respondentes que, para eles, o município tem autonomia para legislar sobre a matéria. Um dos respondentes fez a seguinte afirmação na justificativa de sua resposta: “Cada município tem o livre arbítrio, neste caso da construção civil, de optar pelo abatimento ou não do material, isso vai de município para município”. Outro, por sua vez afirmou que “o auditor tem razão, pois está de acordo com a legislação desse município”.

Apesar do posicionamento apresentado, é importante reiterar a complexidade da matéria. Ainda existem muitas dúvidas. Em conversa com um representante do fisco municipal de Vitória da Conquista, esta matéria não está esgotada. Até mesmo o próprio fisco municipal ainda se depara com muitas dúvidas quanto ao abatimento, muito embora a legislação do município de Vitória da Conquista determine a cobrança do ISSQN sobre o total da base de cálculo. De acordo com este representante do fisco municipal, é comum perceber que as empresas autuadas pelo fisco costumam recorrer das autuações, e uma das principais alegações é a inclusão indevida de material, independentemente da natureza desse material.

4.4.3 Sobre a taxatividade da Lista de Serviços

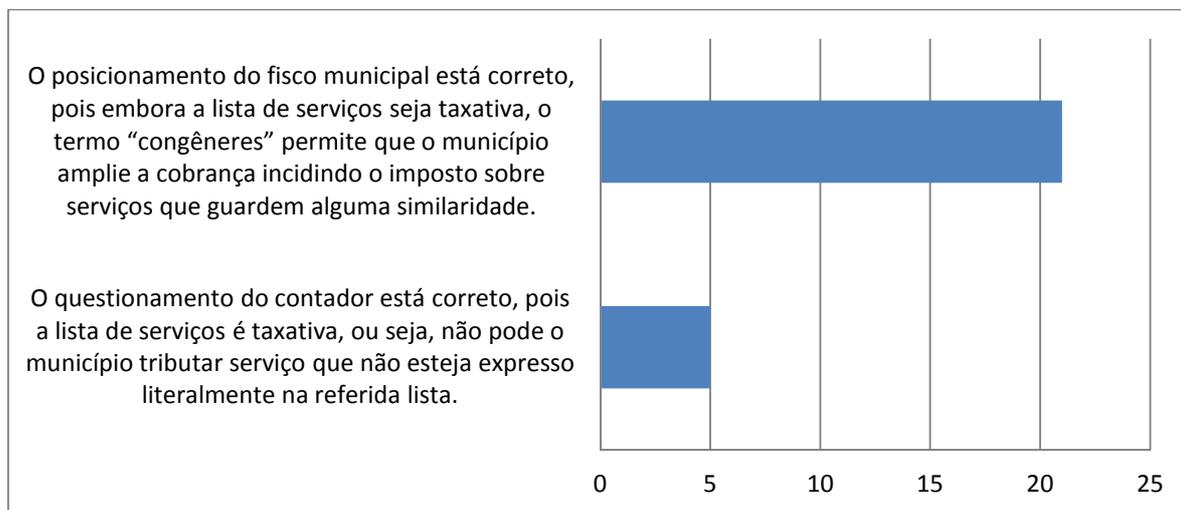
No que se refere à taxatividade da Lista de Serviços, foi apresentado aos profissionais de contabilidade de Vitória da Conquista a seguinte situação para avaliação e posicionamento, conforme as opções definidas pela pesquisadora.

Uma determinada profissional de tratamento de beleza na área de maquiagem resolveu abrir uma empresa, tendo em vista a grande procura por seus serviços. Com o seu CNPJ pronto, o contador procurou a prefeitura para fazer sua inscrição municipal. Ao requerer o alvará de funcionamento, o atendente tributário do município informou que o mesmo estaria obrigado a recolher o ISSQN, uma vez que a atividade é de prestação de serviços. No dia seguinte, de posse da Lista de Serviços pela qual o município havia efetuado o enquadramento, o mesmo percebeu que o item indicado era o 6.01, que trata de “barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.”. Ao analisar mais cuidadosamente a lista, o contador observou a não existência de um item específico ou qualquer menção aos serviços de maquiagem e retornou a prefeitura para questionar o ocorrido. No setor de fiscalização coube ao Gerente do setor informar que o enquadramento estava correto, porque, o termo “congêneres”, constante do item da lista, seria suficiente para tributar a atividade de maquiagem. Diante deste fato, posicione-se:

- a) O posicionamento do fisco municipal está correto, pois embora a lista de serviços seja taxativa, o termo “congêneres” permite que o município amplie a cobrança incidindo o imposto sobre serviços que guardem alguma similaridade.
- b) O questionamento do contador está correto, pois a lista de serviços é taxativa, ou seja, não pode o município tributar serviço que não esteja expresso literalmente na referida lista.

Diante da situação apresentada pela pesquisadora, os profissionais de contabilidade do município de Vitória da Conquista assim se posicionaram:

Gráfico 13 – Ponto polêmico – Taxatividade da Lista de Serviços



Fonte: Pesquisa de campo (2018)

Conforme o Gráfico 13 apresentado acima, a imensa maioria dos respondentes se posicionou a favor do fisco municipal. Para 80,8% dos profissionais de contabilidade, “o posicionamento do fisco municipal está correto, pois embora a lista de serviços seja taxativa, o termo ‘congêneres’ permite que o município amplie a cobrança incidindo o imposto sobre serviços que guardem alguma similaridade”. Apenas 19,2% concordaram com o

posicionamento do contador, pois a Lista de Serviços por ser taxativa, não pode o município tributar serviço que não esteja expresso literalmente na referida lista.

É interessante notar que os 80,8% que concordaram com o fisco municipal seguem corretamente a linha adotada pelos tribunais e pela doutrina. A Lista de Serviços, embora seja taxativa, ou seja, embora impeça ao município cobrar qualquer tipo de serviço que esteja fora daqueles constantes da lei, permite ao fisco municipal interpretá-la de forma ampla (extensiva) em algumas situações, especialmente aquelas em que a lei apresente o termo “congêneres” ou “qualquer natureza”. É impossível que a lei diante dos diversos tipos de serviço existentes na economia, consiga alcançar de forma total e literal a todas as situações possíveis.

Esse, inclusive, foi um dos comentários de um dos respondentes, ao afirmar que “seria quase impossível listar absolutamente todos os serviços existentes”. O posicionamento dos profissionais que responderam que o contador agiu corretamente, ou seja, que a lista de serviços é taxativa e que não pode o município tributar serviço que não esteja expresso literalmente na referida lista, embora não esteja correta, revela uma preocupação positiva por parte do profissional de contabilidade no sentido de que o fisco municipal deve seguir a lei.

4.4.4 Sobre sociedade de profissionais

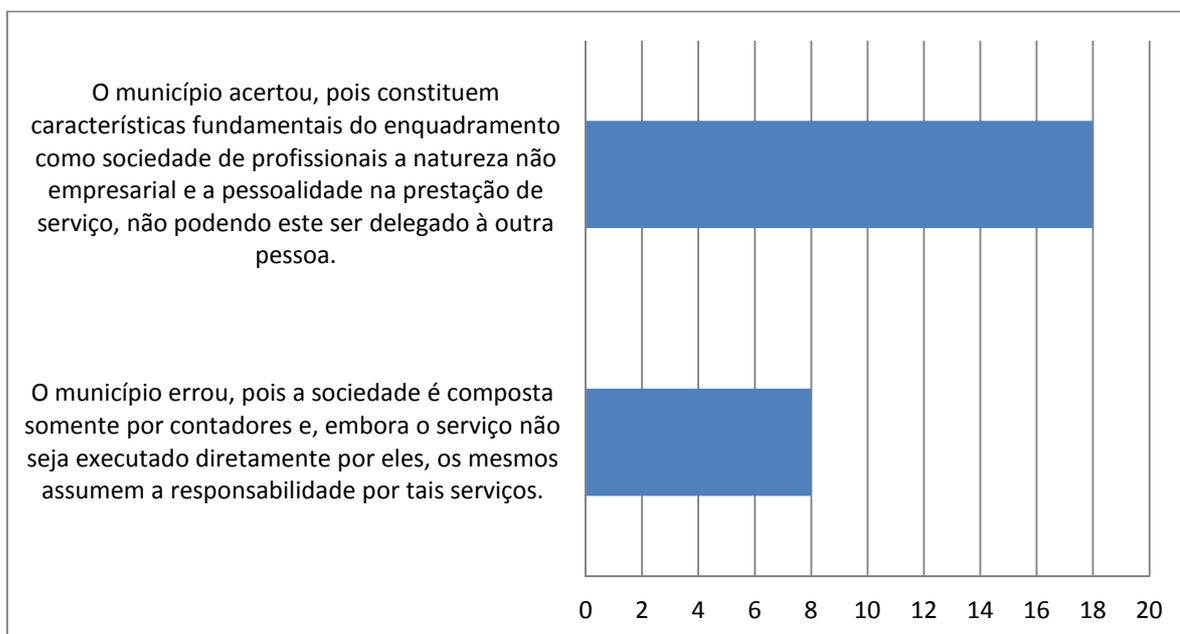
Quanto ao ponto polêmico relacionado à sociedade de profissionais, foi apresentado aos profissionais de contabilidade de Vitória da Conquista a seguinte situação para avaliação e posicionamento:

A Organização Contábil Paccioli é um renomado escritório de contabilidade no município de Morro Branco. Ela possui em seu quadro societário cinco contadores, com uma estrutura de mais de cinquenta empregados e uma vasta carteira de clientes. Três desses empregados, muito embora não formados em contabilidade, possuem uma larga experiência nas áreas contábil, fiscal e de pessoal e, por isso, assumiram a chefia desses setores, respectivamente. Os cinco contadores, sócios da empresa, por confiarem no trabalho de seus funcionários eventualmente aparecem no escritório, delegando a responsabilidade a cada um dos profissionais. O fisco municipal em uma diligência de rotina percebeu que os serviços de contabilidade executados não guardavam o atributo da personalidade em relação aos sócios da empresa, além do que, a mesma estava registrada como sociedade empresária. Diante disso, promoveu o desenquadramento da mesma como Sociedade de Profissionais, cujo pagamento do ISS era fixo, impondo ao escritório de contabilidade o recolhimento do ISS pelo faturamento. Com base nessa situação responda:

a) O município acertou, pois constituem características fundamentais do enquadramento como sociedade de profissionais a natureza não empresarial e a personalidade na prestação de serviço, não podendo este ser delegado à outra pessoa.

- b) O município errou, pois a sociedade é composta somente por contadores e, embora o serviço não seja executado diretamente por eles, os mesmos assumem a responsabilidade por tais serviços.

Gráfico 14 – Ponto polêmico – Sociedade de Profissionais



Fonte: Pesquisa de campo (2018)

Da leitura do Gráfico 14 apresentado acima, pode-se verificar que 69,2% dos profissionais de contabilidade pesquisados se posicionaram no sentido de dizer que “o município acertou, pois constituem características fundamentais do enquadramento como sociedade de profissionais a natureza não empresarial e a pessoalidade na prestação de serviço, não podendo este ser delegado à outra pessoa”. Os outros 30,8% dos respondentes se manifestaram de forma diferente, dizendo que “o município errou, pois a sociedade é composta somente por contadores e, embora o serviço não seja executado diretamente por eles, os mesmos assumem a responsabilidade por tais serviços”.

De acordo com o que foi estudado anteriormente por ocasião do referencial teórico, a sociedade de profissionais constitui-se numa exceção à forma de cobrança do ISSQN, já que este tributo é calculado proporcionalmente com base no preço do serviço. Conforme nos posicionamos, quando o serviço for prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o ISSQN deve ser recolhido conforme o art. 9º, § 1º do Decreto-lei n. 406/68, que se manteve em vigor apesar da vigência da Lei Complementar nº 116/03, e determinou que “quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio

contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho”. A esta forma de recolhimento é que se enquadra a sociedade de profissionais. Vale lembrar que a habilitação dos sócios deve ser a mesma, ou seja, não podem existir profissionais com formação profissional diferente um do outro (sociedade uniprofissional).

Percebe-se que atividade de Contabilidade apresentada no caso acima está entre as atividades autorizadas ao recolhimento do ISSQN sob a forma de sociedade de profissionais. Todavia, algumas características básicas devem ser respeitadas, a saber, a sua natureza não empresarial ou comercial e a prestação de serviço sob a forma pessoal (pessoalidade). Da análise do caso, ficou claro que a natureza empresarial existia e que os serviços não eram realizados pelos sócios integrantes, o que afasta totalmente a natureza pessoal da prestação de serviço.

Sendo assim, a maioria dos profissionais de contabilidade pesquisados se posicionaram corretamente em relação ao que se tem decidido nos tribunais superiores, em especial o Supremo Tribunal Federal, sobre o conceito de sociedade de profissionais, o que revela que um conhecimento satisfatório e dentro do rigor legal e jurisprudencial dos profissionais contábeis de Vitória da Conquista.

Chamou a atenção, inclusive, o que um dos respondentes pontuou: “Além da impessoalidade dos sócios em não estarem presentes no escritório, com habitualidade, tem no seu quadro mais de cinquenta empregados que executam o serviço afim”. Neste sentido, é importante frisar o que Campanha (2017) esclarece quanto a estrutura operacional da empresa, quando se refere a sociedade de profissionais. Segundo o professor, não há o que se falar em recolhimento especial e fixo do ISSQN na condição de sociedade de profissionais quando as características estruturais e funcionais da organização estejam fundadas em pessoas e em meios materiais que se sobrelevam à atividade pessoal dos sócios. Interessante notar que um dos respondentes se manifestou de forma similar ao dizer que “se a organização dos fatores de produção (capital, pessoal) estiverem ‘acima’ dos serviços prestados pelos contadores, não há que se falar em pagamento fixo”. Este posicionamento reforça a percepção da pesquisadora no que se refere ao nível satisfatório de conhecimento da legislação por parte dos profissionais.

4.4.5 Sobre substituição tributária

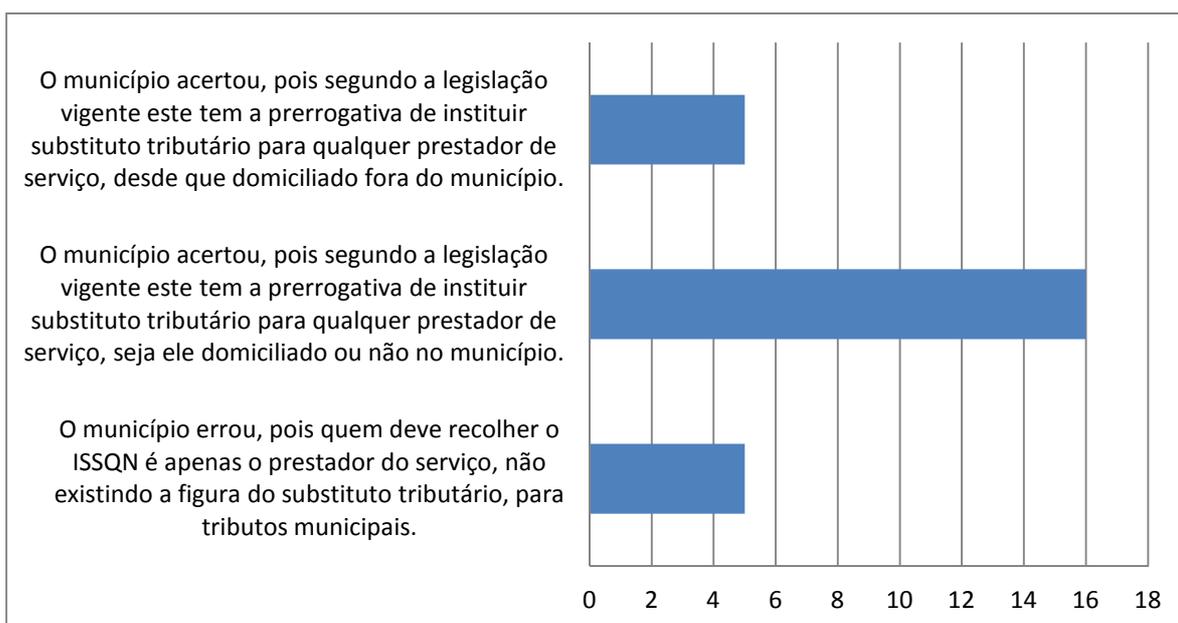
Quanto ao ponto polêmico da substituição tributária (responsabilidade tributária), do mesmo como nos outros casos foi apresentado aos profissionais de contabilidade de Vitória da Conquista a seguinte situação para avaliação e posicionamento, conforme as opções definidas pela pesquisadora.

Um determinado município colocou em sua lei municipal o seguinte artigo acerca da Substituição Tributária: “São também responsáveis pelo pagamento do imposto, os tomadores de serviço em relação aos serviços prestados no território do município, por prestadores de serviço de outros municípios”. Diante da assertiva responda:

- a) O município acertou, pois segundo a legislação vigente este tem a prerrogativa de instituir substituto tributário para qualquer prestador de serviço, desde que domiciliado fora do município.
- b) O município acertou, pois segundo a legislação vigente este tem a prerrogativa de instituir substituto tributário para qualquer prestador de serviço, seja ele domiciliado ou não no município.
- c) O município errou, pois quem deve recolher o ISSQN é apenas o prestador do serviço, não existindo a figura do substituto tributário, para tributos municipais.

Diante da situação apresentada para análise, os profissionais de contabilidade pesquisados se posicionaram da seguinte maneira:

Gráfico 15 – Ponto polêmico – Substituição Tributária



Fonte: Pesquisa de campo (2018)

Neste aspecto em específico, o Gráfico 15 destaca que 19,2% dos respondentes declararam que “o município errou, pois quem deve recolher o ISSQN é apenas o prestador do serviço, não existindo a figura do substituto tributário, para tributos municipais”. Outros 61,5% dos respondentes que “o município acertou, pois segundo a legislação vigente este tem a prerrogativa de instituir substituto tributário para qualquer prestador de serviço, seja ele domiciliado ou não no município” e outros 19,2% dos respondentes que “o município acertou, pois segundo a legislação vigente este tem a prerrogativa de instituir substituto tributário para qualquer prestador de serviço, desde que domiciliado fora do município”.

Da análise das respostas, a maioria dos respondentes pontuou de forma correta, pois como informou a alternativa, o município, segundo a legislação vigente, tem a prerrogativa de instituir substituto tributário para qualquer prestador de serviço, seja ele domiciliado ou não no município, desde que o imposto seja devido naquele município. Os demais respondentes, que optaram pelas outras duas alternativas, não se posicionaram corretamente uma vez que, em relação a alternativa “a”, o município não cometeu nenhum erro, já que a Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 6º, dá essa prerrogativa aos municípios de estabelecer um substituto tributário e em relação a alternativa “c”, porque essa prerrogativa não está limitada apenas àqueles domiciliados fora do município.

Neste aspecto da substituição tributária ou responsabilidade tributária, o art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003 assegura aos municípios brasileiros o seguinte:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

Percebe-se que coube ao legislador facultar a cada município, desde que com a devida previsão legal, a atribuição da responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. O cuidado que se deve ter é quanto ao tipo de serviço prestado no município onde ocorreu o fato gerador, naquelas situações em que o imposto deva ser recolhido, em vez de ser no local da prestação do serviço, ser no local de cadastro do contribuinte. A interpretação do caso apresentado deve ser feita de forma sistêmica e não literal.

O que se pode analisar do caso apresentado, é que a legislação do município apresenta limitações na sua escrita, faltando elementos importantes para torná-la adequadamente aplicável. Esses aspectos se referem: ao tipo de serviço, ou seja, a especificação dos serviços

que estariam sujeitos a substituição tributária e que existisse no referido artigo a menção quanto às regras do local de recolhimento do imposto. Quando o artigo da lei municipal menciona “por prestadores de serviço de outros municípios”, há de se destacar que nem todas as vezes que um prestador de serviço de fora do local da prestação prestar um serviço em um determinado município, o imposto será devido no local da prestação, dependendo de onde esteja a unidade econômica ou profissional.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), previsto na Constituição Federal de 1988, em seu art. 156, III, destaca-se como um dos mais importantes tributos de competência dos municípios brasileiros. Essa importância, porém, não está pautada apenas no seu potencial de arrecadação, mas, também, em uma série de aspectos legais e doutrinários que envolvem a aplicação da legislação em casos concretos que giram em torno da vida de uma infinidade de prestadores de serviços espalhados pelos diversos municípios do país.

No que se refere a estes aspectos legais e doutrinários, destacam-se alguns pontos polêmicos relacionados a certas situações no âmbito da prestação de serviços como, por exemplo, o local de recolhimento do ISSQN, a possibilidade de abatimento de material da base de cálculo, a taxatividade da Lista de Serviços, a forma de enquadramento de uma sociedade de profissionais e a substituição tributária. As dúvidas muitas vezes surgidas envolvendo estes pontos têm deixado muitos prestadores de serviço em uma situação complicada. Neste contexto, o papel do profissional contábil ganha enorme relevância.

Por ser detentor de um conhecimento vasto sobre legislação tributária, especialmente a municipal, o profissional de contabilidade deve estar atento a estas situações polêmicas, seja pelo estudo ou pesquisa ou pela própria experiência, no sentido de trazer aos seus clientes prestadores de serviço uma informação precisa, e que não suscite dúvidas ou práticas de natureza tributária errada que possam levar esses clientes prestadores de serviço a um processo de autuação ou pagamento indevido do ISSQN. Para tanto, adotou-se como hipótese de pesquisa a seguinte proposição: os profissionais de contabilidade do município de Vitória da Conquista tem uma visão semelhante ao que a doutrina e a jurisprudência dos tribunais tem se posicionado acerca dos principais pontos polêmicos relacionados ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Em função dessa importância do profissional contábil, esta monografia intitulada “Aspectos polêmicos do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sob a ótica dos profissionais de contabilidade no município de Vitória da Conquista” procurou analisar a visão dos profissionais de contabilidade do município de Vitória da Conquista, na Bahia, sobre os principais pontos polêmicos relacionados ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) a partir da Lei Complementar 116/2003. Como objetivos específicos, este trabalho procurou identificar os principais pontos polêmicos relacionados ao ISSQN; identificar o que a teoria tem abordado sobre os principais aspectos polêmicos do ISSQN;

verificar as principais decisões dos tribunais brasileiros quanto aos pontos polêmicos do ISSQN e verificar o papel do profissional de contabilidade no processo de orientação dos principais pontos polêmicos do ISSQN.

Diante destes objetivos, a pesquisadora propôs por meio de uma pesquisa de abordagem quantitativa e predominantemente qualitativa, descritiva, bibliográfica e de levantamento, realizar uma investigação com alguns profissionais de contabilidade no município de Vitória da Conquista. Para isso, no entanto, foi necessária a realização de alguns procedimentos metodológicos que envolveram o levantamento do referencial teórico básico; a confecção do questionário de pesquisa; a seleção dos profissionais de contabilidade e envio do questionário; a tabulação dos dados coletados e a análise dos dados coletados.

Como tivemos a oportunidade de discorrer no Capítulo da Metodologia, foi elaborado um questionário com 21 questões objetivas e subjetivas, questões estas que envolveram aspectos como sexo, idade, forma de registro junto ao CRC, tempo de exercício da profissão, tipo de clientes, capacitação profissional, conhecimento da Legislação do ISSQN, relacionamento entre profissional contábil e cliente prestador de serviço e os principais pontos polêmicos relacionados ao ISSQN como mencionamos anteriormente. Dos 30 profissionais de contabilidade que mantivemos contato inicialmente, 26 deles responderam ao questionário.

Entre os principais resultados coletados, a pesquisa identificou que daqueles 26 respondentes, 20 representavam os homens e apenas 6 as mulheres. Tendo a maior parte dos profissionais idade superior a 30 anos. Observou-se que somente 2 possuem idade entre 18 e 30 anos, os demais 12 entre 31 e 45 anos, 10 de 46 a 65 anos e 1 acima de 65 anos. Em relação ao tempo de exercício da profissão, a pesquisa evidenciou que dos 26 profissionais, 10 destes possuem acima de 20 anos de exercício da profissão contábil; 7 entre 15 e 20 anos; 6 entre 10 e 15 anos e somente 3 profissionais entre 5 e 10 anos e nenhum dos respondentes tinham menos que 5 anos de exercício da profissão contábil no município de Vitória da Conquista. Quase que a totalidade dos respondentes possuem, em sua maioria, clientes de empresas comerciais e prestadoras de serviços, sendo que desta representam 8 dos respondentes e aquela 17. Apenas 1 dos respondentes possuem em sua maioria empresas industriais como clientes e nenhum se posicionou com clientes profissionais autônomos.

A pesquisa apurou que 21 dos 26 profissionais questionados haviam feito algum curso de capacitação específico relacionado ao ISSQN, sendo que daqueles, 17 realizaram a capacitação há menos de dois anos, 3 entre 2 e 5 anos e apenas 1 realizou o curso há mais de 5 anos. Conseqüentemente, o mesmo número se repetiu quando questionados se acompanhavam

as mudanças relativas ao imposto mencionado. Apenas 5 dos respondentes não tem acompanhado tais mudanças. E quando questionados se possuíam clientes enquadrados nos pontos polêmicos, 77% disse que possui, enquanto 23 % disseram não possuir.

No que se refere aos pontos polêmicos, a pesquisa identificou que para o ponto polêmico relacionado ao local de recolhimento do ISSQN, foi dado uma situação hipotética onde tratava sobre tal aspecto e visava extrair do profissional seu conhecimento em relação a tal fato. Assim, resultou que 38,5% dos respondentes entenderam que o imposto deveria ser recolhido onde o serviço foi prestado, ou seja, onde ocorreu o fato gerador. 19,2% dos profissionais entenderam que o imposto deveria ser recolhido no local de cadastro, haja vista que para o dado hipotético de serviço de consultoria e capacitação, o ISS deveria ser recolhido no local de cadastro. E os demais respondentes que representaram a maior parcela (42,3%) entenderam que o imposto deveria ser recolhido onde estava localizada a unidade econômica prestadora do serviço. A pesquisa, nesse sentido, constatou que a maioria dos profissionais de contabilidade de Vitória da Conquista interpretou de forma correta a situação apresentada, ou seja, o pagamento do ISSQN no local da unidade econômica prestadora do serviço, com base no que a legislação e as principais decisões dos tribunais tem se posicionado.

Quanto ao ponto polêmico sobre abatimento de material da base de cálculo do ISSQN, 69,2% dos profissionais questionados acreditam que o ISS não incide sobre material utilizado em serviços de construção civil, enquanto 30,8% acreditam que o município tem a competência para legislar sobre material optando ou não pelo abatimento. Muito embora esse ponto seja um dos mais controversos, a maioria dos profissionais contábeis (69,2%) tem se posicionado conforme os tribunais superiores, no sentido de abater todo o tipo de material, independentemente de sua natureza. Vale considerar que a legislação do município de Vitória da Conquista tem se posicionado no sentido de abater apenas aqueles materiais produzidos pelo prestador fora do local da prestação, quando tem incidência do ICMS.

A pesquisa também constatou que 80,8% dos profissionais de contabilidade veem a lista de serviços como exemplificativa, pois o termo 'congêneres' permite que o município tribute os serviços que guardem alguma similaridade. Apenas 19,2% entendem a Lista de Serviços é taxativa, e não pode o município tributar serviço que não esteja devidamente expresso nela. Há de considerar, neste caso, que a imensa maioria tem um posicionamento alinhado com a doutrina e o posicionamento dos tribunais superiores do país.

No que se refere ao ponto polêmico relacionado a sociedade de profissionais verificou-se que 69,2% dos profissionais de contabilidade se posicionaram no sentido de que

constituem características fundamentais do enquadramento como sociedade de profissionais a natureza não empresarial e a pessoalidade na prestação de serviço, não podendo a responsabilidade ser delegada a outra pessoa. Enquanto 30,8% dos pesquisados entendem de forma oposta, para estes, mesmo que o serviço não seja executado diretamente pelos profissionais, os mesmos assumem a responsabilidade por tais serviços, podendo assim se enquadrar como sociedade de profissionais. Neste aspecto, o posicionamento dos profissionais contábeis também acompanha as decisões tomadas pelos tribunais superiores, a exemplo do Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) como mencionamos no referencial teórico deste trabalho.

Quanto ao ponto polêmico sobre substituição tributária, observou-se que 19,2% dos respondentes declararam que o dever do recolhimento do ISSQN é devido apenas ao prestador do serviço, não existindo a figura do substituto tributário, para tributos municipais. Outros 61,5% dos respondentes entenderam que segundo a legislação vigente o município tem a prerrogativa de instituir substituto tributário para qualquer prestador de serviço, seja ele domiciliado ou não no município e outros 19,2% dos profissionais respondentes que segundo a legislação vigente o município tem a prerrogativa de instituir substituto tributário para qualquer prestador de serviço, desde que domiciliado fora do município. Sobre substituição tributária, é interessante observar que quanto a este ponto polêmico a maioria dos respondentes também se manifestou de modo semelhante à legislação e aos tribunais, muito embora alguns profissionais tenha se manifestado estranhamente em relação ao fato de que não existe o instituto da substituição tributária no âmbito municipal.

Diante do foi pesquisado e com os resultados obtidos, concluímos que a hipótese de pesquisa foi confirmada, evidenciando que a maioria dos profissionais de contabilidade do município de Vitória da Conquista, na Bahia, tem realmente uma visão semelhante ao que a doutrina e a jurisprudência dos tribunais superiores tem se posicionado em relação aos principais pontos polêmicos do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Deste modo, percebe-se que foi de grande importância o estudo dos pontos polêmicos abordados nesta monografia, pois apesar da jurisprudência tratar deles de forma clara alguns profissionais de contabilidade ainda passam por dificuldades para interpretá-la acarretando em prejuízos para os seus clientes, pois acabam sendo orientados de maneira incorreta.

Dessa forma recomenda-se, (1) que os profissionais de contabilidade da cidade de Vitória da Conquista se interessem mais pela legislação municipal, na medida em que essa legislação goza de uma importância primordial na realidade dos prestadores de serviços; (2)

que a prefeitura de Vitória da Conquista, especialmente o fisco municipal, procure se aproximar mais dos profissionais de contabilidade no sentido de minimizar os conflitos relacionados aos pontos polêmicos; (3) que o Conselho Regional de Contabilidade (CRC) invista mais em capacitação para os profissionais de contabilidade no que se refere à legislação do ISSQN, para que desta forma estes profissionais possam orientar corretamente os seus clientes em relação a essas questões relacionadas aos pontos polêmicos do ISSQN.

REFERENCIAS

ALEXANDRE, R. **Direito Tributário Esquemático**. 6ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AMORIM, M. W. F.; WEYNE, W. M. M. **SEFAZ: tributo à história**. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Ceará, 2006.

ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BAHIA. **Prefeitura Municipal de Vitória da Conquista**. Secretaria Municipal de Finanças. Contadoria. Dados de Arrecadação (2014 a 2017). Ano de 2018.

BARRETO, A. F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2ª Ed. Dialética: São Paulo, 2003.

BRASIL. Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14/02/2017.

_____. Planalto. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de Dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em: 14/02/2017.

_____. Planalto. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de Dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 14/02/2017.

_____. Planalto. **Emenda Constitucional nº 42 de 19 de Dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 14/02/2017.

_____. Planalto. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 04/02/2018.

_____. Planalto. **Lei nº 8.078, de 11 de Setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078.htm>. Acesso em 12/05/18.

_____. Planalto. **Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 14/02/2017.

_____. Planalto. **Lei Complementar nº 157, de 29 de Dezembro de 2016**. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm>. Acesso em: 14/02/2017.

_____. Planalto. **Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp87.htm>. Acesso em: 10/05/18.

CAMPANHA, A. **A auditoria tributária como instrumento otimizador de receita própria municipal: a experiência do município de Vitória da Conquista**. (In) Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas. Revista do Núcleo de Estudos e Pesquisas em Ciências Sociais (Nepaad). Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA). Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. Ano 7, n. 9, jan./jun. e n. 10, jul./dez. 2010, Vitória da Conquista: Edições UESB, 2011.

_____. **O ISSQN e as recentes alterações promovidas pela Lei Complementar nº 157/2016**. Apostila de curso sobre ISSQN, realizado no Hotel Esplendor, em 27 de setembro de 2017.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 26ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CASALINO, V. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASSONE, V. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 25ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DESCHAMPS, D. **As sociedades prestadoras de serviços médicos e o ISS-Fixo**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação). Fundação Getúlio Vargas. MBA em Direito Tributário, 2012. Disponível em: <<http://www.uniedu.sed.sc.gov.br/wp-content/uploads/2014/01/Daniela-Deschamps.pdf>>. Acesso: 10/05/2018.

DIAS, R. J. G. Definição do problema de pesquisa. **Recanto das Letras**, São Paulo, Setembro 2012. Disponível em: <<http://www.recantodasletras.com.br/artigos/3863496>>. Acesso em: 13/03/2017.

FERREIRA, N. S. A. As pesquisas denominadas “estado da arte”. **Educação & Sociedade**, São Paulo, v. 23, n. 79, ago. 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-73302002000300013&lng=en&nrm=isso>. Acesso em 25/03/2017.

FIGUEIREDO, A. G. S. ISS/SP - Tributação diferenciada das sociedades de profissionais. **FISCOSOFT**. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=119897&printpage=_> . Acesso em: 20/01/2018.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HADARA, K. **Direito Financeiro e Tributário**. 20ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

HEMÉTRIO, J. G.; LANA, G. F.; FARIA, C. R.; BATISTA, M. J. F. Aspectos Polêmicos do ISSQN. **Revista Eletrônica de Ciências Jurídicas**, Minas Gerais, v. 1, nº 03, 2011. Disponível em: <<http://fadipa.educacao.ws/ojs-2.3.3-3/index.php/cjuridicas>>. Acesso em: 18/03/2017.

ICHIHARA, Y. **Direito Tributário**. 19ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 16/03/2017.

JORNAL DO COMÉRCIO. **Guerra fiscal reacende a polêmica sobre o ISSQN**. Rio Grande do Sul, out. 2011. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/noticia/?id=4259>>. Acesso em: 19/04/2017.

KOTLER, P. **Administração de Marketing: a edição do novo milênio**. 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Metodologia Científica**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LUKIC, M. S. R. **Tributos em Espécie**. Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/tributos_em_especie_2014-1.pdf>. Acesso em: 18/03/2018.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 14ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 35ª Ed: revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, G. A.; THEOPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, I. G. S. **Uma Teoria do Tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MEDEIROS, F. B. S. Conceito de tributo e as espécies tributárias. **JUSBRASIL**, Dezembro 2016. Disponível em: <<https://fredericobsm.jusbrasil.com.br/artigos/416799421/conceito-de-tributo-e-as-especies-tributarias>>. Acesso em: 18/03/2018.

MEIRA JUNIOR, J. J. Substituição tributária do ISS: retenção. **Revista Jus Navigandi**, Terezina, ano 9, nº 406, agosto de 2004. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/5591/substituicao-tributaria-no-iss-retencao>>. Acesso em: 01/03/2018.

MELLO, C. A. B. de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MELO, J. E. S.. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MIRANDA, P. Comentários a Constituição de 1967, com a emenda nº 1, de 1969. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 1974. v. 5.

MONTEIRO, W. B.. **Curso de direito civil: direito das obrigações**. 32ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

NEVES, J. A. B. P.; NEVES, L. A. P. **Como planejar uma Pesquisa Científica: Sugestões para o desenvolvimento de uma pesquisa científica**. SBC Horizontes, Paraná, v. 3, nº 3, dezembro de 2010. Disponível em: <<https://intranet.ctism.ufsm.br/~kazienko/material/pesquisa.pdf>>. Acesso em: 17/02/2017.

OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R.; JUNIOR, J. H. P.; GOMES, M. B. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, M. M. **Como fazer projetos, relatórios, monografias, dissertações e teses**. 5ª Ed. São Paulo: Elsevier. 2010.

PATROCÍNIO, J. A. Base de cálculo do ISS construção civil - material produzido pelo prestador e material adquirido de terceiros - qual deles deduzir? **FISCOSOFT**. Disponível em: <http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra_artigos_boletins&id_conteudo=356777>. Acesso em: 26/05/18.

PREFEITURA MUNICIPAL DE VITÓRIA DA CONQUISTA (PMVC). Disponível em: <<http://www.pmvc.ba.gov.br/>>. Acesso em: 18/04/2018.

PRIDE, W. M.; FERRELL O. C. **Marketing: Conceitos e Estratégias**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

ROCHA, A. C. **Alcances do Orçamento Participativo nos investimentos educacionais realizados pela Prefeitura Municipal de Vitória da Conquista no período de 2002 a 2007**. Dissertação (Mestrado em Educação) – Programa de Pós-graduação em Mestrado e Doutorado da Faculdade de Educação da Universidade Federal da Bahia (UFBA). Salvador, 2008.

_____. **A educação para a cidadania no Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF): uma avaliação de suas propostas conceituais e de seus resultados e impactos na formação de professores no Estado da Bahia.** Tese (doutorado) – Universidade Federal da Bahia. Faculdade de Educação, Salvador, 2014.

RODRIGUES, R. M. **Curso de legislação tributária para administradores de empresas.** São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

ROMANOWSKI, J. P.; ENS, R. T. As pesquisas denominadas do tipo “estado da arte” em educação. **Diálogo Educacional**, Curitiba, v. 6, n. 19, set./dez. 2006. Disponível em: <<http://www2.pucpr.br/reol/pb/index.php/dialogo?dd1=237&dd99=view>>. Acesso em 25/03/2017.

SABBAG, E. M. **Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Resolução nº 131 de 06 de Dezembro de 2016.** Altera a Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, que dispõe sobre o Simples Nacional. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=original&idAto=79131>>. Acesso em: 14/05/2018.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** 4ª Ed. rev. atual. Florianópolis: UFSC, 2005.

SOUZA, S. M. **Imposto de renda das pessoas físicas: estudo da alíquota efetiva.** Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) Universidade Federal De Santa Catarina, Florianópolis, 2008. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis291843.pdf>>. Acesso em: 29/05/2017.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>>. Acesso em: 08/05/2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 11/05/2018.

TAUIL, R. **A questão da dedução dos materiais e das subempreitadas no ISS.** Consultor Municipal. Março de 2013. Disponível em: <<http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/trimun/iss/0087.pdf>>. Acesso em: 20/04/2018.

_____. **A nova interpretação do STJ relativa ao local de incidência do ISS.** Consultor Municipal. Abril de 2014. Disponível em: <<http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/trimun/iss/0098.pdf>>. Acesso em: 25/04/2018.

_____. **A taxatividade da lista de serviços do ISS.** Consultor Municipal. Abril de 2008. Disponível em: <<http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/trimun/iss/0045.pdf>>. Acesso em: 22/04/2018.

XAVIER, A. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

APÊNDICES

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO

Prezado(a), meu nome é Larissa Silva Brito, graduanda do Curso de Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB) e estou realizando uma pesquisa para meu trabalho monográfico, sob a orientação do prof. Dr. Alexssandro Campanha, sendo este questionário parte integrante, e que tem como objetivo analisar o posicionamento dos profissionais de contabilidade no município de Vitória da Conquista quanto as questões polêmicas acerca do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). Para isso, necessito de sua inestimável contribuição, respondendo ao questionário abaixo, o qual possui um total de 25 questões. Os dados coletados serão utilizados exclusivamente para pesquisa monográfica, sendo passíveis de divulgação, contudo, o sigilo sobre sua identidade será assegurado.

Desde já, agradeço a sua colaboração estando ciente de que será de grande importância para a realização deste Trabalho de Conclusão de Curso.

Endereço de e-mail:

1. Sexo:

- a. Homem
- b. Mulher

2. Idade:

- a. de 18 a 30 anos
- b. de 31 a 45 anos
- c. de 46 a 65 anos
- d. acima de 65 anos

3. Você está registrado no CRC/Ba como:

- a. Técnico em Contabilidade
- b. Contador
- c. Não tem registro no CRC/BA

4. Quanto tempo de exercício da profissão contábil?

- a. Até 5 anos
- b. Entre 5 e 10 anos
- c. Entre 10 e 15 anos
- d. Entre 15 e 20 anos
- e. Acima de 20 anos

5. A maioria de seus clientes são?

- a. Empresas industriais
- b. Empresas comerciais
- c. Empresas prestadoras de serviço
- d. Profissionais autônomos

6. Possui algum curso de especialização (lato senso):

- a. Sim
- b. Não

Se SIM, esta especialização foi na área tributária?

- a. Sim
- b. Não

7. Já realizou algum curso de capacitação sobre ISSQN?

- a. Sim
- b. Não

Se SIM, este curso:

- a. Tem menos de 2 anos
- b. Entre 2 e 5 anos
- c. Mais de 5 anos

8. Quanto às regras e à legislação do ISSQN, você considera:

- a. Bastante complexa
- b. Razoavelmente complexa
- c. Não é complexa

9. Quanto à legislação do ISSQN no município de Vitória da Conquista:

- a. Bastante complexa
- b. Razoavelmente complexa
- c. Não é complexa

10. Você acha que a cobrança do ISSQN em Vitória da Conquista é elevada?

- a. Sim
- b. Não

11. Como você avalia a atuação da fiscalização do ISSQN no município de Vitória da Conquista?

- a. Bastante atuante
- b. Atuante
- c. Razoavelmente atuante
- d. Pouco atuante
- e. Não atuante

12. Como você avalia o nível de preparação da fiscalização do ISSQN no município de Vitória da Conquista?

- a. Bastante preparada
- b. Preparada
- c. Razoavelmente preparada
- d. Pouco preparada
- e. Não preparada

14. Você tem acompanhado as mudanças relativas ao ISSQN?

- a. Sim
- b. Não

Se SIM, você sabe dizer qual a mais recente mudança ocorrida?

15. Diversos estudiosos da área tributária municipal têm elencado alguns pontos polêmicos relacionados ao ISSQN. Entre estes pontos podemos destacar alguns relacionados a:

- Substituto tributário
- Local do recolhimento do ISSQN
- Abatimento de material da base de cálculo
- Taxatividade da Lista de Serviços
- Sociedade de profissionais

Você concorda com todos esses pontos elencados?

- a. Sim
- b. Não

Se NÃO, qual dos pontos você retiraria ou incluiria?

16. Você possui algum cliente que se enquadra em algum desses pontos polêmicos?

- a. Sim
- b. Não

Se SIM, qual ou quais dos pontos?

17. Algum cliente seu já foi autuado em relação a algum desses pontos polêmicos?

- a. Sim
- b. Não

Se SIM, qual ou quais dos pontos?

18. Se a sua resposta anterior foi SIM, qual foi o posicionamento de seu escritório?

- a. Assumi toda parte referente a defesa administrativa
- b. Auxiliou o advogado da empresa na defesa administrativa
- c. Auxiliou o responsável pela empresa na defesa administrativa
- d. Ofereceu auxílio, mas a empresa recusou
- e. Não ofereceu auxílio

19. Em relação ao objeto da defesa administrativa interposta, no julgamento:

- a. O seu cliente ganhou a causa
- b. O seu cliente ganhou parcialmente a causa
- c. O seu cliente perdeu a causa

20. Você já deu entrada na Prefeitura de Vitória da Conquista em algum pedido de consulta referente ao ISSQN?

- a. Sim
- b. Não

Se SIM, qual o posicionamento da fiscalização?

- a. Foi contrário ao que você esperava
- b. Foi de acordo com o que você esperava
- c. Não responderam

21. Quanto aos pontos polêmicos do ISSQN elencados abaixo, posicione-se:**LOCAL DE RECOLHIMENTO**

Uma empresa de consultoria e capacitação empresarial por nome BC Consultoria, com sede no município de Vitória da Conquista, foi convidada por um grupo de empresários a ministrar uma palestra na cidade de Brumado sobre o Simples Nacional. O evento era fechado, somente os empresários envolvidos participaram da capacitação. O treinamento ocorreu no dia marcado e custou o equivalente a R\$ 30.000,00. A nota fiscal emitida pela VC Consultoria foi repassada ao grupo de empresários, que questionaram onde deveria ser recolhido o imposto, se no município de Brumado ou se no município de Vitória da Conquista. Se você fosse convidado a opinar, qual seria a sua resposta?

- a) O imposto deve ser recolhido em Brumado, pois foi onde ocorreu o fato gerador, ou seja, onde o serviço foi realizado.
- b) O imposto deve ser recolhido em Vitória da Conquista, pois o serviço de consultoria e capacitação deve ser recolhido no local de cadastro.
- c) O imposto deve ser recolhido em Vitória da Conquista, pois é onde está localizada a unidade econômica prestadora do serviço.

ABATIMENTO DE MATERIAL DA BASE DE CÁLCULO

O município de Mata Branca possui em sua legislação a autorização para cobrança do ISS sobre construção civil à alíquota de 5% sobre o total da nota. Uma empresa de construção civil do município de São Paulo ao emitir a nota para determinado tomador do serviço domiciliado no município de Mata Branca efetuou a dedução de 70% referente ao material utilizado na obra incidindo a alíquota de 5% sobre os 30% restantes, por entender que o ISSQN só deveria incidir sobre a mão de obra. Ao ser procurado pela fiscalização do município de Mata Branca, o auditor fiscal questionou o procedimento adotado informando ao prestador que ele deveria recolher o ISS sobre o valor total da nota. Discordando com a orientação recebida o mesmo se recusou a pagar e por consequência foi autuado pelo fisco municipal. Diante deste fato, assinale a opção correta:

- a) O auditor fiscal tem razão, porque o município tem a competência para legislar sobre material optando ou não pelo abatimento.
- b) O prestador de serviço tem razão, porque o ISS não incide sobre material utilizado em serviços de construção civil.

TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS

Uma determinada profissional de tratamento de beleza na área de maquiagem resolveu abrir uma empresa, tendo em vista a grande procura por seus serviços. Com o seu CNPJ pronto, o contador procurou a prefeitura para fazer sua inscrição municipal. Ao requerer o alvará de funcionamento, o atendente tributário do município informou que o mesmo estaria obrigado a recolher o ISSQN, uma vez que a atividade é de prestação de serviços. No dia seguinte, de posse da Lista de Serviços pela qual o município havia efetuado o enquadramento, o mesmo percebeu que o item indicado era o 6.01, que trata de “barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.”. Ao analisar mais cuidadosamente a lista, o contador observou a não existência de um item específico ou qualquer menção aos serviços de maquiagem e retornou a prefeitura para questionar o ocorrido. No setor de fiscalização coube ao Gerente do setor informar que o enquadramento estava correto, porque, o termo “congêneres”, constante do item da lista, seria suficiente para tributar a atividade de maquiagem. Diante deste fato, posicione-se:

- a) O posicionamento do fisco municipal está correto, pois embora a lista de serviços seja taxativa, o termo “congêneres” permite que o município amplie a cobrança incidindo o imposto sobre serviços que guardem alguma similaridade.
- b) O questionamento do contador está correto, pois a lista de serviços é taxativa, ou seja, não pode o município tributar serviço que não esteja expresso literalmente na referida lista.

SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS

A Organização Contábil Paccioli é um renomado escritório de contabilidade no município de Morro Branco. Ela possui em seu quadro societário cinco contadores, com uma estrutura de mais de cinquenta empregados e uma vasta carteira de clientes. Três desses empregados, muito embora não formados em contabilidade, possuem uma larga experiência nas áreas

contábil, fiscal e de pessoal e, por isso, assumiram a chefia desses setores, respectivamente. Os cinco contadores, sócios da empresa, por confiarem no trabalho de seus funcionários eventualmente aparecem no escritório, delegando a responsabilidade a cada um dos profissionais. O fisco municipal em uma diligência de rotina percebeu que os serviços de contabilidade executados não guardavam o atributo da pessoalidade em relação aos sócios da empresa, além do que, a mesma estava registrada como sociedade empresária. Diante disso, promoveu o desenquadramento da mesma como Sociedade de Profissionais, cujo pagamento do ISS era fixo, impondo ao escritório de contabilidade o recolhimento do ISS pelo faturamento. Com base nessa situação responda:

- a) O município acertou, pois constituem características fundamentais do enquadramento como sociedade de profissionais a natureza não empresarial e a pessoalidade na prestação de serviço, não podendo este ser delegado à outra pessoa.
- b) O município errou, pois a sociedade é composta somente por contadores e, embora o serviço não seja executado diretamente por eles, os mesmos assumem a responsabilidade por tais serviços.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Um determinado município colocou em sua lei municipal o seguinte artigo acerca da Substituição Tributária: “São também responsáveis pelo pagamento do imposto, os tomadores de serviço em relação aos serviços prestados no território do município, por prestadores de serviço de outros municípios”. Diante da assertiva responda:

- a) O município acertou, pois segundo a legislação vigente este tem a prerrogativa de instituir substituto tributário para qualquer prestador de serviço, desde que domiciliado fora do município.
- b) O município acertou, pois segundo a legislação vigente este tem a prerrogativa de instituir substituto tributário para qualquer prestador de serviço, seja ele domiciliado ou não no município.
- c) O município errou, pois quem deve recolher o ISSQN é apenas o prestador do serviço, não existindo a figura do substituto tributário, para tributos municipais.